



## **TSRS 1**

# **Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler**

## İÇİNDEKİLER

Paragraf

### **TÜRKİYE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMA STANDARTLARI TSRS 1 SÜRDÜRÜLEBİLİRLİKLE İLGİLİ FİNANSAL BİLGİLERİN AÇIKLANMASINA İLİŞKİN GENEL HÜKÜMLER**

<b>AMAÇ</b>	<b>1</b>
<b>KAPSAM</b>	<b>5</b>
<b>KAVRAMSAL TEMELLER</b>	<b>10</b>
Gerçeğe uygun sunum	11
Önemlilik	17
Raporlayan işletme	20
Bağlantılı bilgi	21
<b>TEMEL İÇERİK</b>	<b>25</b>
Yönetişim	26
Strateji	28
Risk yönetimi	43
Metrikler ve hedefler	45
<b>GENEL HÜKÜMLER</b>	<b>54</b>
Rehberlik kaynakları	54
Açıklamaların yeri	60
Raporlama zamanı	64
Karşılaştırmalı bilgi	70
Uygunluk beyanı	72
<b>MUHAKEMELER, BELİRSİZLİKLER VE HATALAR</b>	<b>74</b>
Muhakemeler	74
Ölçüm belirsizliği	77
Hatalar	83
<b>EKLER</b>	
A Tanımlanan terimler	
B Uygulama rehberi	
C Rehberlik kaynakları	
D Sürdürülebilirlikle ilgili faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri	
E Yürürlük tarihi ve geçiş	

TSRS 1 *Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler*, 1-86 ncı paragraflarda ve Ek A-E'de düzenlenmiştir. Tüm paragraflar eşit bağlayıcılığa sahiptir. **Kalın harflerle** yazılan paragraflar ana ilkeleri belirtir. Ek A'da tanımlanan terimler, Standartta ilk kez geçtikleri yerde *italik* yazılmıştır. Diğer terimlerin tanımları diğer TSRS'lerde yer almaktadır. Bu Standart, amacı ve Karar Gereçekleri bağlamında okunmalıdır.

# TSRS 1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler

## Amaç

- 1 TSRS 1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler'in amacı; bir işletmenin -genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcıları açısından işletmeye kaynak sağlama kararı verirken faydalı olacak- sürdürülebilirlikle ilgili risklerine ve fırsatlarına ilişkin bilgileri açıklamasını zorunlu kılmaktır<sup>1</sup>.
- 2 Bir işletmenin kısa, orta ve uzun vadede nakit akışı yaratma yeteneği; işletmenin değer zinciri boyunca işletme ile paydaşları, toplum, ekonomi ve doğal çevre arasındaki etkileşimlerle ayrılmaz bir şekilde bağlantılı olduğundan dolayı, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin bilgiler asli kullanıcılar için faydalıdır. İşletme ile değer zincirinde yer alan kaynaklar ve ilişkiler, işletmenin içerisinde faaliyet gösterdiği birbirine bağlı bir sistemi oluşturur. İşletmenin söz konusu kaynak ve ilişkilere olan bağımlılıkları ile bunlar üzerindeki etkileri, işletme için sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları meydana getirir.
- 3 Bu Standart, bir işletmenin kısa, orta veya uzun vadede nakit akışlarını, finansmana erişimini veya sermaye maliyetini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili tüm risk ve fırsatlara ilişkin bilgileri açıklamasını zorunlu kılar. Bu Standartın amaçları doğrultusunda, söz konusu risk ve fırsatlar toplu hâlde "işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlar" olarak anılır.
- 4 Bu Standart aynı zamanda bir işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarını nasıl hazırlayacağını ve raporlayacağını da belirtir. Söz konusu açıklamaların içeriği ve sunumuna ilişkin genel hükümleri ortaya koyar; böylece açıklanan bilgiler, işletmeye kaynak sağlama konusunda karar verirken asli kullanıcılar açısından faydalı olur.

## Kapsam

- 5 İşletme, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaları Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarına (TSRS) uygun olarak hazırlar ve raporlarken bu Standardı uygular.
- 6 İşletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlar bu Standartın kapsamı dışındadır.
- 7 Diğer TSRS'ler, bir işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili belirli risk ve fırsatlara ilişkin açıklama yapması gereken bilgileri belirler.
- 8 İşletme, ilgili genel amaçlı finansal tablolarının ("finansal tablolar" olarak anılacaktır) Türkiye Muhasebe Standartlarına veya diğer genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına bakmaksızın, TSRS'leri uygulayabilir.
- 9 Bu Standart, kamu iktisadi teşekkülleri de dâhil olmak üzere kâr amaçlı işletmeler açısından uygun bir terminoloji kullanır. Özel sektörde veya kamu sektöründe kâr amacı gütmeyen faaliyet gösteren ve bu Standardı uygulayan işletmelerin, TSRS'leri uygularken belirli bilgi unsurları için kullanılan tanımlamaları değiştirmeleri gerekebilir.

## Kavramsal temeller

- 10 Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgilerin faydalı olması için; bu bilgilerin ihtiyaca uygun olması ve sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun bir şekilde sunması gerekir. Bunlar sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilginin temel niteliksel özellikleridir. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilginin karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir olması durumunda, söz konusu bilginin faydası artar. Bunlar, sürdürülebilirlikle ilgili faydalı finansal bilginin bu niteliğini artıran özelliklerdir (Bkz. Ek D).

<sup>1</sup> Bu Standartta "asli kullanıcılar" ve "kullanıcılar" terimleri, aynı anlama gelecek şekilde birbirlerinin yerine kullanılmaktadır.

## Gerçeğe uygun sunum

- 11 Sürdürülebilirlikle ilgili tam bir finansal açıklama seti, bir işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini makul ölçüde etkilemesi beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili tüm risk ve fırsatları gerçeğe uygun bir şekilde sunar.
- 12 İşletme, gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları belirlemek için B1-B12 paragraflarını uygular.
- 13 Gerçeğe uygun sunum, işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin ihtiyaca uygun bilgilerin açıklanmasını ve bunların bu Standartta belirtilen ilkelere uygun olarak gerçeğe uygun şekilde sunulmasını zorunlu kılar. Gerçeğe uygun sunumun sağlanması için işletme, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların tam, tarafsız ve doğru bir betimlemesini sunar.
- 14 Önemlilik; ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü hâlidir ve işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaları bağlamında, bilgilerin ilgili olduğu unsurların niteliğini veya büyüklüğünü ya da her ikisini birden esas alır.
- 15 Gerçeğe uygun sunum işletmenin aşağıdakileri yapmasını da zorunlu kılar:
- (a) Karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir bilgilerin açıklanması ve
- (b) TSRS’lerde yer alan belirli duruma özgü hükümlere uygunluk sağlamanın, *genel amaçlı finansal raporlama kullanıcılarının*, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların işletmenin kısa, orta veya uzun vadede nakit akışları, finansmana erişimi ve sermaye maliyetleri üzerindeki etkilerini anlamalarını sağlamak için yetersiz kalması durumunda, ilave bilgiler açıklanması.
- 16 Gerekli olduğunda ilave bilgilerin açıklanmasıyla birlikte (Bkz. 15 inci paragraf) TSRS’lerin uygulanması sonucu, gerçeğe uygun sunumu sağlayan sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların yapıldığı varsayılır.

## Önemlilik

- 17 İşletme, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin olarak, işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek *önemli bilgileri* açıklar.
- 18 Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar bağlamında bilgi; bilginin verilmemesinin, yanlış verilmesinin veya gizlenmesinin; genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarının, finansal tablolar ile sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaları içeren ve belirli bir *raporlayan işletme* hakkında bilgi sağlayan bu raporlara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa önemlidir.
- 19 İşletme, önemli bilgiyi belirlemek ve açıklamak için B13-B37 paragraflarını uygular.

## Raporlayan işletme

- 20 İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaları, ilgili finansal tabloları raporlayan aynı işletme için olmalıdır (Bkz. B38 paragrafı).

## Bağlantılı bilgi

- 21 İşletme, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının aşağıdaki bağlantı türlerini anlamalarına imkân verecek şekilde bilgi sağlar:
- (a) Bilginin, ilgili olduğu unsurlar arasındaki bağlantılar—örneğin, işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili çeşitli risk ve fırsatlar arasındaki bağlantılar ve
- (b) Aşağıdaki bağlantılar:
- (i) İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarında sunduğu açıklamalar arasındaki bağlantılar—örneğin; yönetim, strateji, risk yönetimi ile metrik ve hedeflere ilişkin açıklamalar arasındaki bağlantılar ve
- (ii) İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarında sunduğu açıklamalar ile işletme tarafından yayımlanan diğer *genel amaçlı finansal raporlar* arasındaki bağlantılar (Bkz. B39-B44 paragrafları).
- 22 İşletme, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların ilgili olduğu finansal tabloları belirler.

- 23 Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların hazırlanmasında kullanılan veri ve varsayımlar, - Türkiye Muhasebe Standartları veya genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri dikkate alındığında mümkün olduğu ölçüde- ilgili finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ve karşılık gelen veri ve varsayımlarla tutarlı olmalıdır (Bkz. B42 paragrafı).
- 24 Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarda ölçü birimi olarak bir para birimi belirtildiğinde, işletme ilgili finansal tablolarının sunum para birimini kullanır.

## Temel içerik

- 25 Başka bir TSRS belirli durumlarda aksine izin vermedikçe veya aksini gerektirmedikçe, işletme aşağıdakilere ilişkin açıklama sunar:
- (a) **Yönetişim:** İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları izlemek ve yönetmek için kullandığı yönetim süreçleri, kontrolleri ve prosedürleridir (Bkz. 26-27 nci paragraflar),
  - (b) **Strateji:** İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları yönetmek için kullandığı yaklaşımdır (Bkz. 28-42 nci paragraflar),
  - (c) **Risk yönetimi:** İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları belirlemek, değerlendirmek, önceliklendirmek ve izlemek için kullandığı süreçlerdir (Bkz. 43-44 üncü paragraflar) ve
  - (d) **Metrikler ve hedefler:** İşletmenin; kendi belirlediği veya mevzuat uyarınca ulaşması gereken hedeflere yönelik ilerlemeler de dâhil olmak üzere, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlarla ilgili performansdır (Bkz. 45-53 üncü paragraflar).

## Yönetişim

- 26 Yönetişime ilişkin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların amacı, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları izlemek, yönetmek ve denetlemek için kullandığı yönetim süreçlerini, kontrollerini ve prosedürlerini anlamalarını sağlamaktır.
- 27 Bu amaca ulaşmak için işletme aşağıdakilere ilişkin bilgileri açıklar:
- (a) Yönetişim organı/organları (üst yönetimden sorumlu bir kurulu, komiteyi veya eşdeğer bir organı içerebilir) veya sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların gözetiminden sorumlu kişi/kişiler. İşletme özellikle, söz konusu organı/organları veya kişi/kişileri belirler ve aşağıdakilere ilişkin bilgileri açıklar:
    - (i) Sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin sorumlulukların; görev tanımına, yetkilere, iş tanımlarına ve ilgili organ/organlar veya kişi/kişiler için geçerli olan ilgili diğer politikalara nasıl yansıtıldığı,
    - (ii) Organların veya kişilerin; sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara karşılık vermek üzere tasarlanmış stratejileri denetlemek için uygun beceri ve yetkinliklerinin mevcut olup olmadığına veya bunların geliştirilip geliştirilmeyeceğine nasıl karar verdikleri,
    - (iii) Organların veya kişilerin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlar hakkında nasıl ve ne sıklıkta bilgilendirildikleri,
    - (iv) Organların veya kişilerin; işletmenin stratejisini, büyük çaplı işlemlere ilişkin kararlarını, risk yönetim süreçlerini ve ilgili politikaları denetlerken sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları ne şekilde dikkate aldıkları -organların veya kişilerin söz konusu risk ve fırsatlarla ilişkili ödünleşimleri değerlendirip değerlendirilmedikleri de dikkate alınacaktır- ve
    - (v) İlgili performans metriklerinin ücretlendirme politikasına dâhil edilip edilmediği ve nasıl dâhil edildiği de dâhil olmak üzere, organların veya kişilerin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin hedeflerin belirlenmesini nasıl denetledikleri ve söz konusu hedeflere yönelik ilerlemeyi nasıl izledikleri (Bkz. 51 inci paragraf).
  - (b) Aşağıdakilere ilişkin bilgiler de dâhil olmak üzere, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları izlemek, yönetmek ve denetlemek için kullanılan yönetim süreçlerinde, kontrollerde ve prosedürlerde yönetimin görevi:
    - (i) Görevin yönetim seviyesindeki belirli bir pozisyona veya komiteye devredilip devredilmediği ve bu pozisyon veya komite üzerinde gözetimin nasıl yapıldığı ve

- (ii) Yönetimin, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların gözetimini desteklemek için kontroller ve prosedürler kullanıp kullanmadığı ve kullanması hâlinde, bu kontrol ve prosedürlerin diğer iç fonksiyonlarla nasıl bütünleştirildiği.

## Strateji

- 28 **Stratejiye ilişkin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların amacı, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları yönetme stratejisini anlamalarını sağlamaktır.**
- 29 İşletme özellikle, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının aşağıdakileri anlamalarını sağlayacak bilgileri açıklar:
- İşletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlar (Bkz. 30-31 inci paragraflar),
  - Sürdürülebilirlikle ilgili söz konusu risk ve fırsatların işletmenin *iş modeli* ve değer zinciri üzerindeki mevcut ve öngörülen etkileri (Bkz. 32 nci paragraf),
  - Sürdürülebilirlikle ilgili söz konusu risk ve fırsatların, işletmenin stratejisi ve karar alma mekanizması üzerindeki etkileri (Bkz. 33 üncü paragraf),
  - Sürdürülebilirlikle ilgili söz konusu risk ve fırsatların işletmenin finansal planlamasına ne şekilde dâhil edildiği de dikkate alınmak suretiyle; ilgili raporlama dönemi için sürdürülebilirlikle ilgili söz konusu risk ve fırsatların işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkileri ile bunların kısa, orta ve uzun vadede işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki öngörülen etkileri (Bkz. 34-40 ıncı paragraflar) ve
  - İşletmenin stratejisi ile iş modelinin, sürdürülebilirlikle ilgili söz konusu risklere karşı dirençliliği (Bkz. 41-42 nci paragraflar).

## Sürdürülebilirlikle ilgili riskler ve fırsatlar

- 30 İşletme; genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar. İşletme, özellikle;
- İşletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları tanımlar,
  - Sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlardan her birinin etkisinin gerçekleşmesinin makul ölçüde beklenebileceği zaman dilimlerini -kısa, orta veya uzun vade- belirler ve
  - İşletmenin “kısa vadeli”, “orta vadeli” ve “uzun vadeli” dönemleri nasıl tanımladığını ve bu tanımların işletme tarafından stratejik kararlar almada kullanılan planlama dönemleriyle ne şekilde bağlantılı olduğunu açıklar.
- 31 Kısa, orta ve uzun vadeli zaman dilimleri işletmeden işletmeye değişebilir ve bu zaman dilimleri; nakit akışı, yatırım ve iş döngüleri, stratejik kararlar almada işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde yaygın olarak kullanılan planlama dönemleri, sermaye tahsis planları ve genel amaçlı finansal raporlama kullanıcılarının söz konusu sektördeki işletmeleri değerlendirdikleri zaman dilimleri gibi sektöre özgü özellikleri içeren birçok faktöre bağlıdır.

## İş modeli ve değer zinciri

- 32 İşletme, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların işletmenin iş modeli ve değer zinciri üzerindeki mevcut ve öngörülen etkilerini anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar. İşletme, özellikle aşağıdakileri açıklar:
- Sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların işletmenin iş modeli ve değer zinciri üzerindeki mevcut ve öngörülen etkilerinin tanımı ve
  - İşletmenin iş modelinde ve değer zincirinde sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların nerelerde yoğunlaştığının (örneğin; coğrafi alanlar, tesisler ve varlık türleri) tanımı.

## Strateji ve karar alma

- 33 İşletme, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların işletmenin stratejisi ve karar alma mekanizması üzerindeki etkilerini anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar. İşletme özellikle aşağıdakilere ilişkin bilgileri açıklar:
- İşletmenin stratejisinde ve karar alma mekanizmasında sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara nasıl karşılık verildiği ve nasıl karşılık verilmesinin planlandığı,
  - Nicel ve nitel bilgiler de dâhil olmak üzere, işletmenin önceki raporlama dönemlerinde açıkladığı planlara istinaden gerçekleşen ilerlemeler ve
  - İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlar arasında hangi ödünleşimleri dikkate aldığı (örneğin; yeni operasyonların yer seçimine ilişkin bir karar alınırken, bu operasyonların çevresel etkileri ve ilgili toplulukta yaratacağı istihdam fırsatları göz önünde bulundurulmuş olabilir).

## Finansal durum, finansal performans ve nakit akışları

- 34 İşletme, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının aşağıdakileri anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar:
- İlgili raporlama dönemi için; sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkileri (mevcut finansal etkiler) ve
  - Sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların işletmenin finansal planlamasına ne şekilde dâhil edildiği de dikkate alınmak suretiyle, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların kısa, orta ve uzun vadede işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki öngörülen etkileri (öngörülen etkiler).
- 35 İşletme özellikle aşağıdakilere ilişkin nicel ve nitel bilgileri açıklar:
- Sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların işletmenin raporlama dönemindeki finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını nasıl etkilediği,
  - 35(a) paragrafında belirlenen ve ilgili finansal tablolarda raporlanan varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinde bir sonraki finansal raporlama döneminde önemli bir düzeltme yapılmasını gerektirebilecek ciddi bir riski bulunan sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlar,
  - İşletmenin; aşağıdakileri de dikkate almak suretiyle, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları yönetme stratejisi göz önüne alındığında kısa, orta ve uzun vadede finansal durumunun ne şekilde değişmesini beklediği;
    - İşletmenin sözleşmeye dayalı olarak taahhüt etmediği planlar dâhil olmak üzere, yatırım ve elden çıkarma planları (örneğin, sermaye harcamalarına, büyük satın almalara ve elden çıkarmalara, iş ortaklıklarına, iş dönüşümüne, yeniliklere, yeni iş alanlarına ve varlığın kullanım dışı bırakılmasına ilişkin planlar),
    - İşletmenin stratejisini uygulamak için planladığı finansman kaynakları ve
  - İşletmenin; sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları yönetme stratejisi göz önüne alındığında, kısa, orta ve uzun vadede finansal performansının ve nakit akışlarının ne şekilde değişmesini beklediği.
- 36 İşletme nicel bilgi sağlarken, münferit bir tutarı veya bir tutar aralığını açıklayabilir.
- 37 İşletme, sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsatın öngörülen finansal etkilerine ilişkin açıklamaları hazırlarken;
- Aşırı maliyet veya çabaya katlanmaksızın raporlama tarihinde elde edebildiği tüm makul ve desteklenebilir bilgileri kullanır (Bkz. B8-B10 paragrafları) ve
  - Söz konusu açıklamaları hazırlamak için sahip olduğu beceri, yetenek ve kaynaklarla orantılı bir yaklaşım kullanır.
- 38 İşletmenin aşağıdakilere karar vermesi durumunda, sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsatın mevcut veya öngörülen finansal etkilerine ilişkin nicel bilgi sağlamasına gerek yoktur:
- Söz konusu etkiler ayrı ayrı belirlenememektedir veya
  - Söz konusu etkileri tahmin etmede yer alan ölçüm belirsizliği düzeyinin çok yüksek olması sebebiyle, elde edilecek nicel bilgi faydalı olmayacaktır (Bkz. 77-82 paragrafları).
- 39 Ayrıca işletmenin, sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsatın öngörülen finansal etkilerine ilişkin nicel bilgi sağlayacak beceri, yetenek veya kaynaklara sahip olmaması durumunda, nicel bilgi sağlamasına gerekmez.

- 40 38-39 uncu paragraflarda belirtilen kriterleri baz alarak sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsatın mevcut veya öngörülen finansal etkilerine ilişkin nicel bilgi sağlamasına gerek olmadığına karar vermesi durumunda işletme;
- (a) Neden nicel bilgi sağlamadığını açıklar,
  - (b) İlgili finansal tablolarda yer alan ve sürdürülebilirlikle ilgili risk veya fırsattan etkilenmesi veya etkilenmiş olması muhtemel kalemlerin, toplamların ve ara toplamaların belirlenmesi dâhil olmak üzere, söz konusu finansal etkilere ilişkin nitel bilgi sağlar ve
  - (c) Birleşik finansal etkilere ilişkin nicel bilginin yararlı olmayacağına karar vermediği sürece, sürdürülebilirlikle ilgili diğer risk veya fırsatlar ve diğer faktörlerle birlikte, sürdürülebilirlikle ilgili risk veya fırsatın birleşik finansal etkilerine ilişkin nicel bilgi sağlar.

## Dirençlilik

- 41 İşletme, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risklerden kaynaklanan belirsizliklere uyum sağlama kapasitesini anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar. İşletme, stratejisinin ve iş modelinin sürdürülebilirlikle ilgili risklere karşı dirençliliğine dair niteliksel ve -mümkünse- niceliksel bir değerlendirmeyi (değerlendirmenin nasıl yapıldığı ve değerlendirmenin zaman dilimi de dâhil) açıklar. Nicel bilgi sağlarken, işletme münferit bir tutarı veya bir tutar aralığını açıklayabilir.
- 42 Diğer Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları, sürdürülebilirlikle ilgili belirli risklere karşı işletmenin dirençliliğine ilişkin açıklanması gereken bilgi türünü ve *senaryo analizi* gerekip gerekmediği de dâhil olmak üzere söz konusu açıklamaların nasıl hazırlanacağını belirleyebilir.

## Risk yönetimi

- 43 **Risk yönetimine ilişkin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların amacı, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının;**
- (a) **İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları belirleme, değerlendirme, önceliklendirme ve izleme süreçlerinin işletmenin genel risk yönetimi sürecine entegre edilip edilmediği, edildiyse nasıl entegre edildiği ve genel risk yönetimi sürecine nasıl bilgi verdiği de dâhil olmak üzere, söz konusu süreçleri anlamalarını sağlamak ve**
  - (b) **İşletmenin genel risk profili ile genel risk yönetimi süreçlerini değerlendirmelerini sağlamaktır.**
- 44 İşletme bu amaca ulaşmak için aşağıdakilere ilişkin bilgi açıklar:
- (a) Aşağıdakilere ilişkin bilgiler de dâhil, işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili riskleri belirlemek, değerlendirmek, önceliklendirmek ve izlemek için kullandığı süreçler ve ilgili politikalar:
    - (i) İşletmenin kullandığı girdiler ve parametreler (örneğin, veri kaynakları ve süreçlerde yer alan operasyonların kapsamına ilişkin bilgiler),
    - (ii) İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili riskleri belirlemek için senaryo analizi kullanıp kullanmadığı ve nasıl kullandığı,
    - (iii) İşletmenin söz konusu risklerin etkilerinin niteliğini, olasılığını ve büyüklüğünü nasıl değerlendirdiği (örneğin, işletmenin nitel faktörleri, nicel eşik değerleri veya diğer kriterleri dikkate alıp almadığı),
    - (iv) İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili riskleri diğer risk türlerine göre önceliklendirip önceliklendirmede ve nasıl önceliklendirdiği,
    - (v) İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili riskleri nasıl izlediği ve
    - (vi) Önceki raporlama dönemiyle karşılaştırıldığında, işletmenin kullandığı süreçleri değiştirip değiştirmediği ve nasıl değiştirdiği,
  - (b) İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili fırsatları belirlemek, değerlendirmek, önceliklendirmek ve izlemek için kullandığı süreçler ve
  - (c) Sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların belirlenmesine, değerlendirilmesine, önceliklendirilmesine ve izlenmesine yönelik süreçlerin; işletmenin genel risk yönetimi sürecine ne ölçüde ve nasıl entegre edildiği ve işletmenin genel risk yönetim sürecini ne ölçüde ve nasıl bilgilendirdiği.

## Metrikler ve hedefler

- 45 **Metrikler ve hedeflere ilişkin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların amacı, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, işletmenin kendi belirlediği hedeflere ve mevzuat uyarınca ulaşması gereken hedeflere yönelik ilerlemeleri de dâhil olmak üzere, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlarla ilgili olarak işletmenin performansını anlamalarını sağlamaktır.**
- 46 **İşletme, gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenen sürdürülebilirlikle ilgili her bir risk ve fırsat için aşağıdakileri açıklar:**
- (a) **İlgili TSRS tarafından zorunlu kılınan metrikler ve**
- (b) **İşletmenin aşağıdakileri ölçmek ve izlemek için kullandığı metrikler:**
- (i) **Sürdürülebilirlikle ilgili risk veya fırsat ve**
- (ii) **İşletmenin kendi belirlediği hedeflere ve mevzuat uyarınca ulaşması gereken hedeflere yönelik ilerlemeleri dâhil, sürdürülebilirlikle ilgili söz konusu risk veya fırsata ilişkin performansı.**
- 47 Sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsata yönelik uygulanacak özellikli bir TSRS'nin bulunmaması durumunda, işletme uygulanabilir metrikleri belirlemek için 57-58 inci paragrafları uygular.
- 48 **45-46 ncı paragrafları uygulayan bir işletme tarafından açıklanan metrikler, belirli iş modelleri, faaliyetleri veya katılımı karakterize eden diğer ortak özelliklerle ilişkili metrikleri içerir.**
- 49 TSRS'ler dışındaki bir kaynaktan alınan bir metriği açıklaması durumunda işletme, kaynağı ve alınan metriği belirler.
- 50 Bir metriğin işletme tarafından geliştirilmiş olması durumunda, işletme aşağıdakilere ilişkin bilgileri açıklar:
- (a) Metriğin TSRS'ler dışındaki bir kaynaktan alınan bir metrikten uyarlanarak türetilip türetilmediği ve eğer öyleyse, hangi kaynaktan alındığı ve işletme tarafından açıklanan metriğin söz konusu kaynaktan belirtilen metrikten ne şekilde farklılaştığı da dâhil olmak üzere, metriğin nasıl tanımlandığı,
- (b) Metriğin mutlak bir ölçü mü, başka bir metrikle bağlantılı olarak ifade edilen bir ölçü mü yoksa nitel bir ölçü mü olduğu (kırmızı, sarı, yeşil -veya KSY- tarzında olması durumu gibi),
- (c) Metriğin üçüncü bir tarafça doğrulanıp doğrulanmadığı ve eğer öyleyse, hangi tarafın doğrulamayı yaptığı ve
- (d) Kullanılan yöntemin kısıtları ve yapılan önemli varsayımlar dâhil, metriği hesaplamak için kullanılan yöntem ve hesaplama girdileri.
- 51 İşletme, stratejik amaçlarına ulaşma konusundaki ilerlemeyi izlemek üzere belirlediği hedefler ile mevzuat uyarınca ulaşması gereken hedeflere ilişkin bilgileri açıklar. İşletme, her bir hedef için aşağıdakileri açıklar:
- (a) Hedefi belirlemek ve hedefe ulaşma konusundaki ilerlemeyi izlemek için kullanılan metrik,
- (b) İşletmenin belirlediği veya mevzuat uyarınca ulaşması gereken belirli nicel veya nitel hedef,
- (c) Hedefin geçerli olduğu dönem,
- (d) İlerlemenin ölçümünde baz alınan dönem,
- (e) Dönüm noktaları ve ara hedefler,
- (f) Her bir hedefe ilişkin performans ve işletmenin performansındaki trendlerin veya değişikliklerin analizi ve
- (g) Hedefteki herhangi bir revizyon ve söz konusu revizyona ilişkin açıklama.
- 52 İşletmenin hedeflerini belirlemek ve bu hedeflere ulaşma konusundaki ilerlemeyi izlemek için kullanılan metrikler dâhil olmak üzere, metriklerin tanımı ve hesaplanması ilerleyen zaman boyunca tutarlıdır. Bir metriğin yeniden tanımlanması veya yerine başka bir metriğin kullanılması durumunda, işletme B52 paragrafını uygular.
- 53 İşletme; anlamlı, açık ve kesin adlar ve tanımlamalar kullanarak metrik ve hedefleri etiketlendirir ve tanımlar.

## Genel hükümler

### Rehberlik kaynakları

#### Sürdürülebilirlikle ilgili risklerin ve fırsatların belirlenmesi

- 54 İşletme, gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları belirlerken, Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarını uygular.
- 55 TSRS'lere ek olarak:
- (a) İşletme, Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Standartlardaki (SASB Standartları) *açıklama konularına* atıfta bulunur ve bu konuların uygulanabilirliğini değerlendirir. İşletme, SASB Standartlarında yer alan açıklama konularının işletmenin içinde bulunduğu şartlarda uygulanabilir olmadığı sonucuna varabilir.
  - (b) İşletme, aşağıdakilere atıfta bulunabilir ve bunların uygulanabilirliğini değerlendirebilir:
    - (i) Su ile İlgili Açıklamalar için İklim Açıklama Standartları Kurulu'nun (CDSB) Çerçeve Uygulama Rehberi ve Biyoçeşitlilik ile İlgili Açıklamalar için CDSB Çerçeve Uygulama Rehberi (topluca "CDSB Çerçeve Uygulama Rehberi" olarak anılır),
    - (ii) Genel amaçlı finansal raporlama kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamak üzere yükümlülükler getiren diğer standart belirleyici kuruluşların en son düzenlemeleri ve
    - (iii) Aynı sektör veya coğrafyada faaliyet gösteren işletmeler tarafından belirlenen sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlar.

#### Uygulanabilir açıklama hükümlerinin belirlenmesi

- 56 İşletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsatla ilgili uygulanabilir açıklama hükümlerini belirlerken işletme, sürdürülebilirlikle ilgili bu risk veya fırsat için özellikle uygulanabilecek TSRS'yi uygular.
- 57 Sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsat için özellikle uygulanabilecek bir TSRS'nin bulunmaması durumunda işletme;
- (a) Genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının karar vermesi için ihtiyaca uygun olan ve
  - (b) Sürdürülebilirlikle ilgili risk veya fırsatı gerçeğe uygun şekilde sunan bilgileri belirlemek için muhakemede bulunur.
- 58 57 nci paragrafta belirtilen muhakemede bulunurken işletme;
- (a) SASB Standartlarında yer alan açıklama konularıyla ilişkili metriklere atıfta bulunur ve söz konusu metriklerin uygulanabilirliğini değerlendirir. İşletme, SASB Standartlarında belirtilen metriklerin işletmenin içinde bulunduğu şartlarda uygulanabilir olmadığı sonucuna varabilir.
  - (b) TSRS'ler ile çelişmediği sürece- aşağıdaki kaynaklara atıfta bulunabilir ve bunların uygulanabilirliğini değerlendirebilir:
    - (i) CDSB Çerçeve Uygulama Rehberi,
    - (ii) Genel amaçlı finansal raporlama kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamak üzere yükümlülükler getiren diğer standart belirleyici kuruluşların en son düzenlemeleri ve
    - (iii) Aynı sektör veya coğrafyada faaliyet gösteren işletmeler tarafından açıklanan -metrikler dâhil- bilgiler.
  - (c) Bu Standardın amacına ulaşılmasına yardımcı olduğu ölçüde (Bkz. 1-4 üncü paragraflar) ve TSRS'ler ile çelişmediği sürece- Ek C'de belirtilen kaynaklara atıfta bulunabilir ve bu kaynakların uygulanabilirliğini değerlendirebilir.

#### Rehberlik kaynakları hakkındaki bilgilerin açıklanması

- 59 İşletme aşağıdakileri belirler:
- (a) Varsa, SASB Standartlarında yer alan açıklama konularının belirlenmesi dâhil, işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarını hazırlarken uyguladığı belirli standartlar, düzenlemeler, sektör uygulamaları ve diğer rehberlik kaynakları ve

- (b) Uygulanabilir metriklerin belirlenmesi de dâhil olmak üzere, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarını hazırlarken uyguladığı belirli bir sektörle ilgili olarak TSRS, SASB Standartları veya diğer rehber kaynaklarda belirtilen sektör(ler).

## Açıklamaların yeri

- 60 **İşletme, genel amaçlı finansal raporların bir parçası olarak TSRS'lerin gerektirdiği açıklamaları sağlamak zorundadır.**
- 61 İşletme için geçerli olan herhangi bir düzenlemeye veya yükümlülüğe bağlı olarak, işletmenin genel amaçlı finansal raporlarında sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgilerin açıklanacağı çeşitli muhtemel yerler bulunmaktadır. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar, işletmenin genel amaçlı finansal raporlarının bir parçasını oluşturması şartıyla, yönetimin değerlendirmelerine veya benzer bir rapora dâhil edilebilir. Yönetimin değerlendirmeleri ya da benzer bir rapor, birçok ülkede zorunlu olarak yayımlanan bir rapordur. Söz konusu rapor; “yönetim raporu”, “yönetimin görüşleri ve analizleri”, “faaliyet ve finansal gözden geçirme raporu”, “entegre rapor” ve “strateji raporu” gibi çeşitli isimlerle anılıyor veya raporlara dâhil ediliyor olabilir.
- 62 İşletme, TSRS'nin gerektirdiği bilgileri, düzenleyici otoritelerce zorunlu tutulan bilgiler gibi, diğer yükümlülükleri yerine getirmek amacıyla açıklanan bilgilerle aynı yerde açıklayabilir. İşletme, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların açıkça belirlenebilir olmasını ve söz konusu ilave bilgiler tarafından anlaşılmaz hâle getirilmemesini temin eder (Bkz. B27 paragrafı).
- 63 Bir TSRS tarafından zorunlu tutulan bilgiler, işletme tarafından yayımlanan başka bir rapora çapraz referans verilmek suretiyle sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalara dâhil edilebilir. Bilgileri çapraz referans yoluyla dâhil etmesi durumunda işletme, B45-B47 paragraflarındaki hükümleri uygular.

## Raporlama zamanı

- 64 **İşletme, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarını, ilgili finansal tablolarla aynı zamanda raporlar. İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaları, ilgili finansal tablolarla aynı raporlama dönemini kapsar.**
- 65 Genellikle, işletme sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarını on iki aylık bir dönem için hazırlar. Ancak, uygulamadan kaynaklanan nedenlerden dolayı bazı işletmeler, örneğin, elli iki haftalık bir dönem için raporlama yapmayı tercih etmektedirler. Bu Standart, bu tür uygulamalara engel teşkil etmez.
- 66 Raporlama döneminin sonunu değiştirmesi ve on iki aydan daha uzun veya daha kısa bir dönem için sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar sunması durumunda, işletme aşağıdakileri açıklar:
- (a) Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların kapsadığı dönem,
- (b) Daha uzun veya daha kısa bir dönem kullanılmasının nedeni ve
- (c) Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarda açıklanan tutarların tümüyle karşılaştırılabilir olmadığı.
- 67 Raporlama döneminin bitiminden sonra ancak sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların yayımlanması için onayladığı tarihten önce işletme, raporlama dönemi sonunda var olan koşullar hakkında bilgi elde ederse, yeni bilgiler ışığında bu koşullarla ilgili açıklamaları günceller.
- 68 İşletme; raporlama döneminden sonra ancak sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların yayımlanmak üzere onaylandığı tarihten önce gerçekleşen işlemlere, diğer olaylara ve koşullara ilişkin bilgileri, söz konusu bilgilerin açıklanmamasının genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarının bu raporlara dayanarak alacakları kararları etkilemesinin makul ölçüde beklenmesi durumunda açıklar.
- 69 Bu Standart; hangi işletmelerin sürdürülebilirlikle ilgili ara dönem finansal açıklama sağlamak zorunda olduğunu, hangi sıklıkta açıklama sunulacağını veya ara dönemin bitiminden ne kadar zaman sonra sağlayacağı hususlarını düzenlemez. Ancak, devlet yönetimi, sermaye piyasası düzenleyici kuruluşları, borsalar ve muhasebeye ilişkin düzenleyici kuruluşlar; borçlanma veya hisse senetleri halka arz edilmiş işletmelerin ara dönem genel amaçlı finansal rapor yayımlamasını zorunlu tutabilirler. TSRS'ler uyarınca sürdürülebilirlikle ilgili ara dönem finansal açıklamaları yayımlamasının zorunlu olduğu veya bu açıklamaları yayımlamayı seçtiği durumlarda işletme, B48 paragrafını uygular.

## Karşılaştırmalı bilgi

- 70 **Başka bir TSRS aksine izin vermedikçe veya aksini gerektirmedikçe, işletme raporlama döneminde açıklanan tüm tutarlar için önceki dönemle ilgili karşılaştırmalı bilgileri açıklar. Bu tür bilgilerin,**

raporlama dönemindeki sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların anlaşılması açısından faydalı olması durumunda, işletme, sürdürülebilirlikle ilgili açıklayıcı ve tanımlayıcı finansal bilgiler için de karşılaştırmalı bilgileri açıklar (Bkz. B49–B59 paragrafları).

- 71 Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarda raporlanan tutarlar; örneğin, metrik ve hedeflerle veya sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların mevcut ve öngörülen finansal etkileriyle ilgili olabilir.

## Uygunluk beyanı

- 72 Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaları TSRS'lerin tüm hükümleriyle uygunluk sağlayan bir işletme, açık ve koşulsuz bir uygunluk beyanında bulunur. İşletme, TSRS'lerin tüm hükümlerine uymadığı müddetçe, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların, TSRS'lerle uygunluk sağladığını belirtmez.
- 73 İşletmenin bu bilgileri açıklamasının mevzuat tarafından yasaklanması durumunda, bu Standart, işletmeyi diğer bir TSRS'nin gerektirdiği bilgileri açıklamaktan muaf tutar (Bkz. B33 paragrafı). Bu Standart ayrıca, işletmenin, sürdürülebilirlikle ilgili bir fırsata ilişkin bilgiyi, bu Standartta açıklandığı gibi ticari açıdan hassas bir bilgi olması durumunda, diğer bir TSRS'nin gerektirdiği şekilde açıklama zorunluluğunu da ortadan kaldırır (Bkz. B34-B37 paragrafları). Söz konusu muafiyetleri kullanan bir işletmenin, TSRS'lere uygunluk sağladığını iddia etmesi engellenmez.

## Muhakemeler, belirsizlikler ve hatalar

### Muhakemeler

- 74 İşletme, genel amaçlı finansal tablo kullanıcılarının, tutar tahminlerini içeren muhakemeler dışında (Bkz. 77 nci paragraf), sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların hazırlanma sürecinde yapılan ve bu açıklamalarda yer alan bilgiler üzerinde en önemli etkiye sahip olan muhakemeleri anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar.
- 75 İşletme, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların hazırlanması sürecinde, tahmin içeren muhakemeler dışında, işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarında raporlanan bilgileri önemli ölçüde etkileyebilecek çeşitli muhakemelerde bulunur. Örneğin, işletme aşağıdaki konularda muhakemelerde bulunur:
- İşletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların belirlenmesi,
  - 54-58 inci paragraflar uyarınca hangi rehberlik kaynaklarına başvurulacağına karar verilmesi,
  - Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalara dâhil edilecek önemli bilgilerin belirlenmesi ve
  - Bir olayın veya şartlardaki değişikliğin önemli olup olmadığının ve işletmenin değer zinciri boyunca sürdürülebilirlikle ilgili etkilenen tüm risk ve fırsatların kapsamının yeniden değerlendirilmesinin gerekip gerekmediğinin değerlendirilmesi (Bkz. B11 paragrafı).
- 76 Diğer TSRS'ler, işletmenin 74 üncü paragraf uyarınca açıklaması gerekenler dışında bazı bilgileri açıklamasını gerektirebilir.

### Ölçüm belirsizliği

- 77 İşletme, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarında raporlanan tutarları etkileyen en önemli belirsizlikleri anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar.
- 78 İşletme:
- Yüksek düzeyde ölçüm belirsizliği içerdiğini açıkladığı tutarları belirler ve
  - 78(a) paragrafında belirlenen her bir tutarla ilgili olarak, aşağıdakilere ilişkin bilgileri açıklar:
    - Ölçüm belirsizliğinin kaynakları—örneğin, söz konusu tutarın; gelecekteki bir olayın çıkmasına, bir ölçüm tekniğine veya işletmenin değer zincirindeki verilerin erişilebilirliğine ve kalitesine bağlılığı,
    - İşletmenin söz konusu tutarı ölçerken bulunduğu varsayımlar, tahminler ve muhakemeler.

- 79 Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarda raporlanan tutarlar doğrudan ölçülemeyip yalnızca tahmin edilebildiğinde, ölçüm belirsizliği ortaya çıkar. Bazı durumlarda, bir tahmin, belirsiz çıktıları olan gelecekteki muhtemel olaylara ilişkin varsayımları içerir. Makul tahminlerin kullanılması; sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların hazırlanmasında ana unsurlardan biridir ve tahminlerin doğru bir şekilde tanımlanması ve açıklanması durumunda, söz konusu bilgilerin faydalı olma niteliğini zayıflatmaz. Yüksek düzeyde bir ölçüm belirsizliği bile, böyle bir tahminin faydalı bilgi sağlamasını engellemez.
- 80 77 nci paragrafta yer alan ve işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarında raporlanan tutarları etkileyen belirsizliklere ilişkin bilgileri açıklamasına ilişkin zorunluluk getiren hüküm, işletmenin en zor, öznel veya karmaşık muhakemelerde bulunmasını gerektiren tahminlerle ilgilidir. Değişkenlerin ve varsayımların sayısı arttıkça, söz konusu muhakemeler daha öznel ve karmaşık bir hâle gelmekte ve buna bağlı olarak sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarda raporlanan tutarları etkileyen belirsizlik artmaktadır.
- 81 İşletmenin açıklamasının gerekebileceği bilgilerin türü ve kapsamı, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarda raporlanan tutarın niteliğine göre değişir -belirsizliğin kaynakları ve belirsizliğe katkıda bulunan faktörler ve diğer koşullar. Aşağıda, bir işletmenin açıklamasının gerekebileceği bilgi türlerine ilişkin örnekler yer almaktadır:
- (a) Varsayımın veya diğer ölçüm belirsizliği kaynağının niteliği,
  - (b) Duyarlılığın nedenleri de dâhil olmak üzere, açıklanan tutarın; hesaplanmasının temelini oluşturan yöntem, varsayım ve tahminlere olan duyarlılığı,
  - (c) Belirsizliğin beklenen çözümü ve açıklanan tutar için olası makul sonuç aralığı ve
  - (d) Belirsizliğin giderilmemesi durumunda, açıklanan tutarla ilgili geçmiş varsayımlarda yapılan değişikliklerin açıklaması.
- 82 Diğer TSRS'ler, işletmenin 77-78 inci paragraflar uyarınca açıklaması gereken bazı bilgilerin açıklanmasını zorunlu tutabilir.

## Hatalar

- 83 **İşletme, uygulama açısından mümkün olmama durumu hariç, açıklanan geçmiş dönem(ler) için karşılaştırmalı tutarları yeniden düzenleyerek önemli geçmiş dönem hatalarını düzeltir.**
- 84 Geçmiş dönem hataları; işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili geçmiş dönem veya dönemlere ait finansal açıklamalarındaki eksiklikler ve yanlışlıklardır. Bu tür hatalar, aşağıdaki niteliklere sahip güvenilir bilginin kullanılmaması ya da yanlış kullanılmasından kaynaklanır:
- (a) Geçmiş dönem veya dönemlere ait sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların yayımlanmak üzere onaylandığı tarihte mevcut olan ve
  - (b) Söz konusu açıklamaların hazırlanmasında elde edilmiş ve dikkate alınmış olması makul ölçüde beklenebilecek olan.
- 85 Hata düzeltmeleri, tahminlerdeki değişikliklerden farklıdır. Tahminler, işletmenin ilave bilgi edindikçe revize etmesi gerekebilecek yaklaşık tutarlardır.
- 86 İşletme, sürdürülebilirlikle ilgili önceki dönem finansal açıklamalarında önemli bir hata tespit ederse, B55-B59 paragraflarını uygular.

## Ek A Tanımlanan terimler

Bu ek, TSRS 1'in ayrılmaz bir parçasıdır ve Standardın diğer bölümleriyle aynı bağlayıcılığa sahiptir.

<b>Açıklama konusu</b>	Bir <b>TSRS'de</b> veya bir SASB Standardında düzenlendiği şekliyle; belirli sektörde yer alan işletmeler tarafından yürütülen faaliyetlere dayanan, sürdürülebilirlikle ilgili belirli bir risk veya fırsattır.
<b>Değer zinciri</b>	<p><b>Raporlayan işletmenin iş modeliyle</b> ilişkili tüm etkileşimler, kaynaklar ve ilişkiler ile işletmenin içerisinde faaliyet gösterdiği dış çevredir.</p> <p>Değer zinciri; işletmenin -tasarım aşamasından teslimata, tüketime ve kullanım ömrünün sonuna kadar- ürün veya hizmetlerini oluşturmak için kullandığı ve bağımlı olduğu etkileşimleri, kaynakları ve ilişkileri kapsar. Değer zinciri; işletme faaliyetlerindeki (örneğin; işletmenin malzeme ve hizmet tedariki, pazarlama ve ürün ve hizmet satışı ve teslimatı gibi dağıtım kanallarında yer alan insan kaynakları ve finansman) ve işletmenin içerisinde faaliyet gösterdiği coğrafi, jeopolitik ve düzenleyici çevrelerdeki etkileşimleri, kaynakları ve ilişkileri de içerir.</p>
<b>Genel amaçlı finansal raporlar</b>	<p><b>Raporlayan işletme</b> hakkında, o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken <b>asli kullanıcılar</b> için faydalı olacak finansal bilgileri sağlayan raporlardır. Bu kararlar, aşağıdakilere ilişkin kararları içerir:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>Özkaynak araçlarının ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması,</li><li>Kredi ve diğer borçlanma araçlarının alınması ya da satılması veya</li><li>İşletme yönetiminin işletmenin ekonomik kaynaklarını kullanmasını etkileyen, yönetimin faaliyetlerini oylama ya da başka bir şekilde etkileme gibi hakların kullanılması.</li></ol> <p>Genel amaçlı finansal raporlama, -bunlarla sınırlı olmamak üzere- işletmenin genel amaçlı finansal tablolarını ve <b>sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarını</b> içerir.</p>
<b>Genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcıları</b>	Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflardır.
<b>(Asli kullanıcılar) Genel amaçlı finansal raporların kullanıcıları (Kullanıcılar) İş modeli</b>	<p>Bakınız; <b>genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcıları</b> (asli kullanıcılar).</p> <p>İşletmenin stratejik amaçlarını yerine getirmeyi, işletme için değer yaratmayı ve dolayısıyla kısa, orta ve uzun vadede nakit akışı yaratmayı amaçlayan ve girdileri, işletme faaliyetleri aracılığıyla çıktılara ve sonuçlara dönüştüren sistemdir.</p>
<b>Mümkün olmama</b>	Bir hükmü uygulamak, işletme uygulamak için makul her türlü çabayı göstermesine rağmen söz konusu hükmü uygulayamıyorsa, mümkün değildir.
<b>Önemli bilgi</b>	<b>Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar</b> bağlamında bilgi; bilgilerin verilmemesinin, yanlış verilmesinin veya gizlenmesinin; <b>genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarının</b> , finansal tablolar ile sürdürülebilirliğe ilişkin finansal açıklamaları içeren ve belirli bir <b>raporlayan işletme</b> hakkında bilgi sağlayan bu raporlara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa önemlidir.
<b>Raporlayan işletme</b>	Genel amaçlı finansal tabloları hazırlamakla yükümlü olan veya bunları hazırlamayı seçen işletmedir.
<b>Senaryo analizi</b>	Gelecekteki olayların olası sonuçlarının belirsizlik koşullarında belirlenmesi ve değerlendirilmesi sürecidir.

**Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar**

**Raporlayan işletmenin** kısa, orta veya uzun vadede nakit akışlarını, finansmana erişimini veya sermaye maliyetini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risklerine ve fırsatlarına ilişkin bilgi sağlayan, **genel amaçlı finansal raporların** belirli bir biçimdir ve işletmenin yönetişimi, stratejisi ve sürdürülebilirlikle ilgili söz konusu risk ve fırsatlarla ilgili risk yönetimi ve ilgili metrik ve hedeflerle ilgili bilgileri de içerir.

**Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları**

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bu adla yayımlanan standartlardır.

## Ek B Uygulama rehberi

*Bu ek, TSRS 1'in ayrılmaz bir parçasıdır ve Standardın diğer bölümleriyle aynı bağlayıcılığa sahiptir.*

### **Sürdürülebilirlikle ilgili riskler ve fırsatlar (11–12 nci paragraflar)**

- B1 Bu Standart, bir işletmenin; kısa, orta veya uzun vadede nakit akışlarını, finansmana erişimini veya sermaye maliyetini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili tüm risk ve fırsatlara ("işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlar" olarak anılır) (Bkz. 3 üncü paragraf) ilişkin bilgileri açıklamasını zorunlu kılar.
- B2 İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları, işletmenin değer zinciri boyunca işletme ile paydaşları, toplum, ekonomi ve doğal çevre arasındaki etkileşimlerden kaynaklanır. Doğrudan ve dolaylı olabilen bu etkileşimler, işletmenin, stratejik amaçları doğrultusunda iş modelini yönetmesinden ve faaliyet gösterdiği dış çevreden kaynaklanır. Bu etkileşimler, işletmenin hem nakit akışı oluşturmak için değer zinciri boyunca kaynaklara ve ilişkilere bağlı olduğu hem de faaliyetleri ve çıktıları aracılığıyla bu kaynak ve ilişkileri etkilediği -kaynakların korunmasına, yenilenmesine ve geliştirilmesine katkıda bulunup bunların bozulmasına ve tükenmesine de neden olabildiği- birbirine bağlı bir sistem içinde gerçekleşir. Söz konusu bağımlılık ve etkiler; kısa, orta ve uzun vadede işletmenin nakit akışlarını, finansmana erişimini ve sermaye maliyetini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara yol açabilir.
- B3 Örneğin, bir işletmenin iş modeli -su gibi- doğal bir kaynağa bağlıysa, işletme bu kaynağın kalitesini, kullanılabilirliğini ve satın alınabilirliğini hem etkileyebilir hem de bunlardan etkilenebilir. Özellikle, söz konusu kaynağın azalması veya tükenmesi (işletmenin kendi faaliyetlerinden ve diğer faktörlerden kaynaklananlar dâhil), işletmenin operasyonlarının aksamasına yönelik bir risk oluşturabilir, işletmenin iş modelini veya stratejisini etkileyebilir ve nihai olarak işletmenin finansal durumunu ve finansal performansını olumsuz yönde etkileyebilir. Buna karşılık, söz konusu kaynağın yenilenmesi ve korunması (işletmenin kendi faaliyetlerinden ve diğer faktörlerden kaynaklananlar dâhil), işletmeyi olumlu yönde etkileyebilir. Benzer şekilde, oldukça rekabetçi bir piyasada faaliyet gösteren ve stratejik amaçlarına ulaşmak için oldukça uzmanlaşmış bir iş gücüne ihtiyaç duyan bir işletmenin gelecekteki başarısı, büyük olasılıkla işletmenin bu kaynağı kendisine çekme ve elde tutma becerisine bağlı olacaktır. Aynı zamanda bu beceri, kısmen, (işletmenin çalışan eğitimine ve mutluluğuna yatırım yapıp yapmadığı gibi) işletmenin istihdam uygulamalarına ve çalışan memnuniyeti, bağlılığı ve çalışanı elde tutma düzeylerine bağlı olacaktır. Bu örnekler, işletmenin başkaları için oluşturduğu, koruduğu veya azalttığı değer ile işletmenin kendi başarılı olma ve hedeflerine ulaşma yeteneği arasındaki yakın ilişkiyi göstermektedir.
- B4 İşletmenin bağımlı olduğu ve faaliyet ve çıktıları ile etkilediği kaynak ve ilişkiler; doğal, üretilmiş, entelektüel, beşerî, sosyal veya finansal şekillerde olabilir. Bunlar, dâhili (örneğin, işletmenin işgücü, bilgi birikimi veya organizasyonel süreçleri) veya harici (örneğin, işletmenin erişmesi gereken malzeme ve hizmetler veya tedarikçi, distribütör ve müşterilerle olan ilişkileri) olabilir. Ayrıca, kaynak ve ilişkiler, işletmenin finansal tablolarında varlık olarak muhasebeleştirilen kaynak ve ilişkileri -bunlarla sınırlı olmamak kaydıyla- içerir.
- B5 Bir işletmenin bağımlılıkları ve etkileri, işletmenin doğrudan etkileşimde bulunduğu kaynaklarla ve işletmenin doğrudan ilişkileriyle sınırlı değildir. Bu bağımlılık ve etkiler, aynı zamanda işletmenin değer zincirinde bulunan kaynak ve ilişkilerle de ilgilidir. Örneğin, işletmenin tedarik ve dağıtım kanallarıyla, işletmenin ürünlerinin tüketimi ve elden çıkarılmasının etkileriyle ve iştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar dâhil, işletmenin finansman kaynakları ve yatırımlarıyla ilgili olabilirler. Değer zinciri boyunca yer alan iş ortaklarının sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlarla karşı karşıya kalması durumunda, işletme kendisini de ilgilendiren sonuçlara maruz kalabilir.

### **Sürdürülebilirlikle ilgili risklerin ve fırsatların belirlenmesi**

- B6 İşletme;
- (a) İşletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları belirlemek ve
- (b) Sürdürülebilirlikle ilgili her bir risk ve fırsatla ilgili olarak, değer zincirinin kapsamını -zincirin genişliği ve bileşimi dâhil- belirlemek
- amacıyla, aşırı maliyete veya çabaya katlanmaksızın raporlama tarihinde erişebildiği tüm makul ve desteklenebilir bilgileri kullanır (Bkz. B8–B10 paragrafları).

- B7 İşletme, gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları belirlerken, 54-55 inci paragraflarda yer alan rehberlik kaynaklarına ilişkin hükümleri uygular.

## **Makul ve desteklenebilir bilgi**

- B8 İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarını hazırlarken kullandığı makul ve desteklenebilir bilgiler, dış çevresindeki genel şartların yanı sıra işletmeye özgü faktörleri de barındırır. İşletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların belirlenmesinde olduğu gibi, bazı durumlarda makul ve desteklenebilir bilgiler; geçmiş olaylar, mevcut koşullar ve gelecekteki koşullara ilişkin tahminlerle ilgili bilgileri içerir. Diğer TSRS'ler, belirli durumlar için makul ve desteklenebilir bilgilerin ne olduğunu belirtebilir.
- B9 İşletme, hem dâhili hem de harici, çeşitli veri kaynaklarını kullanabilir. Muhtemel veri kaynakları; işletmenin risk yönetimi süreçlerini, sektör ve rakiplerin deneyimlerini ve dış derecelendirmeler ile raporlar ve istatistikleri içerir. İşletme tarafından finansal tabloların hazırlanmasında, iş modelinin yürütülmesinde, stratejisinin belirlenmesinde ve risk ve fırsatların yönetilmesinde kullanılan bilgilerin, aşırı maliyet veya çabaya katlanmaksızın işletme tarafından elde edilebildiği kabul edilir.
- B10 İşletmenin, gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları belirlemek için kapsamlı bir araştırma yapmasına gerek yoktur. Neyin aşırı maliyet veya çaba gerektirdiğine ilişkin yapılacak değerlendirme, işletmenin içinde bulunduğu şartlara bağlıdır ve işletmeye mâl olacak maliyet ve çaba ile asli kullanıcılar için elde edilen bilginin faydası dengeli bir şekilde hesaba katılmalıdır. Yapılacak bu değerlendirme, şartlar değiştikçe zaman içerisinde değişebilir.

## **Değer zinciri boyunca sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların kapsamının yeniden değerlendirilmesi**

- B11 Önemli bir olayın meydana gelmesi veya şartlarda önemli bir değişiklik olması durumunda işletme, değer zinciri boyunca etkilenen sürdürülebilirlikle ilgili tüm risk ve fırsatların kapsamını yeniden değerlendirir. Önemli bir olay veya şartlardaki önemli değişiklik; işletmenin bunlara dahil olmaksızın meydana gelebilir veya işletmenin genel amaçlı finansal tablo kullanıcıları açısından önemli olarak değerlendirdiği hususlarda vuku bulan bir değişikliğin sonucu olarak meydana gelebilir. Bu tür önemli olaylara veya şartlardaki önemli değişikliklere ilişkin olarak aşağıdaki örnekler verilebilir:
- İşletmenin değer zincirindeki önemli bir değişiklik (örneğin; işletmenin değer zincirindeki bir tedarikçinin, kendi sera gazı emisyonlarını önemli ölçüde değiştiren bir değişiklik yapması),
  - İşletmenin iş modelinde, faaliyetlerinde veya kurumsal yapısındaki önemli bir değişiklik (örneğin, işletmenin değer zincirini genişleten bir birleşme veya devralma) ve
  - İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara maruz kalmasındaki önemli bir değişiklik (örneğin, işletmenin değer zincirindeki bir tedarikçinin, işletmenin öngörmemiş olduğu yeni bir düzenlemeden etkilenmesi).
- B12 İşletmenin, değer zinciri boyunca sürdürülebilirlikle ilgili herhangi bir risk veya fırsatın kapsamını B11 paragrafında belirtilenden daha sık bir şekilde yeniden değerlendirmesine izin verilir, ancak bunu yapması zorunlu değildir.

## **Önemlilik (17–19 uncu paragraflar)**

- B13 17 nci paragraf, işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin olarak, işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek önemli bilgileri açıklamasını zorunlu kılar. Bilginin önemliliği; söz konusu bilginin verilmemesi, yanlış verilmesi veya gizlenmesinin, belirli bir raporlayan işletme hakkında bilgi sağlayan genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarının kararlarını etkilemesinin makul ölçüde beklenip beklenmeyeceğine bağlı olarak muhakemeye tabi tutulur.
- B14 Asli kullanıcıların kararları, işletmeye kaynak sağlanmasıyla ilgilidir ve aşağıdakilere ilişkin kararları içerir:
- Özkaynak araçlarının ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması,
  - Kredi ve diğer borçlanma araçlarının alınması ya da satılması veya
  - İşletme yönetiminin işletmenin ekonomik kaynaklarını kullanmasını etkileyen, yönetimin faaliyetlerini oylama ya da başka bir şekilde etkileme gibi hakların kullanılması.

- B15 B14 paragrafında belirtilen kararlar, asli kullanıcıların; temettü, anapara ve faiz ödemeleri veya piyasa fiyatındaki artışlar gibi getirilerle ilgili beklentilerine bağlıdır. Bu beklentiler, asli kullanıcıların; gelecekteki net nakit girişlerinin tutarı, zamanlaması ve belirsizliği hakkında yaptıkları değerlendirmeler ile işletme yönetimi, idari organı veya idarecileri tarafından işletmenin ekonomik kaynaklarının nasıl yönetildiğine ilişkin yaptıkları değerlendirmelere bağlıdır.
- B16 Bilginin asli kullanıcılar tarafından verilen kararları etkilemesinin makul ölçüde beklenip beklenemeyeceğinin değerlendirilmesi, bu kullanıcıların özellikleri ile işletmenin kendi koşullarının göz önünde bulundurulmasını gerektirir.
- B17 Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar; yapılan iş ve ekonomik faaliyetler hakkında makul ölçüde bilgiye sahip olan ve bilgileri özenle inceleyip analiz eden asli kullanıcılar için hazırlanır. Zaman zaman, bilgili ve özenli kullanıcıların bile sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgileri anlamak için bir danışmandan yardım alması gerekebilir.
- B18 Bireysel asli kullanıcıların farklı ve hatta bazen tutarsız bilgi ihtiyaçları ve istekleri olabilir. Asli kullanıcıların bilgi ihtiyaçları zamanla değişebilir de. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar, asli kullanıcıların ortak bilgi ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlamaktadır.

## Önemli bilginin belirlenmesi

- B19 Önemlilikle ilgili muhakemeler işletmeye özgüdür. Dolayısıyla, bu Standart, önemlilik için herhangi bir eşik değer belirlemez veya belirli bir durumda neyin önemli olduğunu önceden tayin etmez.
- B20 Sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsatla ilgili önemli bilgileri belirlemek için işletme, başlangıç noktası olarak, sürdürülebilirlikle ilgili söz konusu risk veya fırsat için özellikle uygulanacak olan TSRS hükümlerini uygular. Özellikle uygulanacak bir TSRS'nin bulunmaması durumunda ise işletme, 57-58 inci paragraflarda belirtilen rehberlik kaynaklarında yer alan hükümleri uygular. Bu kaynaklar, metrikler de dâhil olmak üzere, sürdürülebilirlikle ilgili belirli bir risk veya fırsatla ilgili, belirli bir sektörle ilgili veya belirli şartlarda ihtiyaca uygun olabilecek bilgileri içerir.
- B21 İşletme, B20 paragrafının uygulanmasında belirlenen bilginin, tek başına veya diğer bilgilerle birlikte, sürdürülebilirlikle ilgili bir bütün olarak ele alınan finansal açıklamalar bağlamında önemli olup olmadığını değerlendirir. Bilginin önemli olup olmadığını değerlendirirken işletme, hem nicel hem de nitel faktörleri dikkate alır. Örneğin, işletme, sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsatın işletme üzerindeki etkisinin büyüklüğünü ve niteliğini dikkate alabilir.
- B22 Bazı durumlarda, TSRS'ler, belirsiz sonuçları olan gelecekteki muhtemel olaylara ilişkin bilgilerin açıklanmasını zorunlu kılar. Gelecekteki bu tür muhtemel olaylara ilişkin bir bilginin önemli olup olmadığına karar verirken, işletme aşağıdakileri dikkate alır:
- (a) Olayların; işletmenin kısa, orta ve uzun vadeli gelecekteki nakit akışlarının miktarı, zamanlaması ve belirsizliği üzerindeki potansiyel etkileri ("olası sonuç" olarak anılır) ve
- (b) Olası sonuç aralığı ve bu aralıktaki olası sonuçların gerçekleşme olasılığı.
- B23 Olası sonuçları değerlendirirken işletme, geçerli tüm durum ve şartları dikkate alır. Olayın meydana gelme olasılığı yüksek ve potansiyel etkileri önemliyse, gelecekteki muhtemel olayla ilgili bir bilginin önemli olarak değerlendirilmesi daha olasıdır. Bununla birlikte, işletme, düşük olasılıklı ve yüksek etkili sonuçlara ilişkin bir bilginin, tek başına veya diğer düşük olasılıklı ve yüksek etkili sonuçlara ilişkin bilgilerle birlikte önemli olup olamayacağını da değerlendirir. Örneğin, işletme, tedarik zincirindeki aksamalar gibi her biri aynı türde aksamlara neden olabilecek, sürdürülebilirlikle ilgili çeşitli risklere maruz kalabilir. Münferit risk kaynağında aksama olması pek olası değilse, bu kaynağa ilişkin bilgiler önemli olmayabilir. Bununla birlikte, -tüm kaynaklardaki tedarik zincirinde gerçekleşen aksama riski gibi- toplulaştırılmış riske ilişkin bilgiler önemli olabilir.
- B24 Gelecekteki muhtemel bir olayın bir işletmenin nakit akışlarını etkilemesi bekleniyorsa, ancak bu etki yıllar sonra ortaya çıkacaksa, bu olaya ilişkin bilginin önemli olarak değerlendirilme olasılığı; benzer etkilere sahip ancak bu olaydan daha önce gerçekleşmesi beklenen gelecekteki muhtemel bir olaya ilişkin bilgiye nazaran, genellikle daha düşüktür. Bununla birlikte, gelecekteki olayın potansiyel etkilerinin büyüklüğüne veya olayın zamanlamasına bakılmaksızın bazı durumlarda, bir bilgi unsurunun asli kullanıcıların kararlarını etkilemesi makul ölçüde beklenebilir. Örneğin, sürdürülebilirlikle ilgili belirli bir risk veya fırsata ilişkin bir bilgi, işletmenin genel amaçlı finansal raporlarının asli kullanıcıları tarafından çok dikkatlice incelendiğinde bu durum meydana gelebilir.
- B25 Bilginin önemli olmaması durumunda işletme, TSRS tarafından zorunlu kılınan bu bilgiyi açıklama ihtiyacı duymaz. Bu durum, TSRS belirli yükümlülüklerin bir listesini içerse veya bunları minimum gereklilikler olarak tanımlasa bile geçerlidir.

- B26 Bir TSRS'deki belirli duruma özgü hükümlere uygunluk sağlamak, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların işletmenin kısa, orta ve uzun vadede nakit akışları, sermaye maliyeti ve finansmana erişimi üzerindeki etkilerini anlamalarına yetmediği durumlarda, işletme ilave bilgi açıklar.
- B27 İşletme, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarını net bir şekilde belirler ve bunları işletme tarafından sağlanan diğer bilgilerden ayırır (Bkz. 62 nci paragraf). İşletme, önemli bilgileri gizlemez. Asli kullanıcılar üzerinde, bilginin verilmemesi veya yanlış verilmesiyle benzer bir etkiye sahip olacak şekilde iletilen bir bilgi, gizlenmiş sayılır. Önemli bilgilerin gizlenmesine neden olabilecek durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:
- Önemli bilgilerin, önemli olmayan ilave bilgilerden açıkça ayırt edilmemesi,
  - Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarda önemli bilgilerin yer alması, ancak kullanılan dilin belirsiz veya zor anlaşılabilir olması,
  - Sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsata ilişkin önemli bir bilginin, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların içerisinde dağınık hâlde bulunması,
  - Birbirine benzemeyen bilgi unsurlarının, uygun olmayan bir şekilde toplulaştırılması,
  - Benzer bilgi unsurlarının, uygun olmayan bir şekilde bir ayrıştırılması ve
  - Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların anlaşılabilirliğinin, önemli bilgilerin önemsiz bilgiler tarafından gizlenmesi sebebiyle, asli kullanıcıların hangi bilginin önemli olduğuna karar veremeyeceği ölçüde azalması.
- B28 İşletme, önemliliğe ilişkin muhakemelerini, değişen şartları ve varsayımları dikkate almak amacıyla her raporlama tarihinde yeniden değerlendirir. İşletmenin kendine özgü şartlarındaki veya dış ortamındaki değişiklikler nedeniyle, sürdürülebilirlikle ilgili önceki dönemlere ilişkin finansal açıklamalarında yer alan bazı bilgi türleri artık önemli olmayabilir. Buna karşılık, daha önce açıklanmamış bazı bilgi türleri de önemli hâle gelebilir.

## Toplulaştırma ve ayrıştırma

- B29 TSRS'leri uygulayan bir işletme, tüm durum ve şartları göz önünde bulundurur ve sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarında, bilgilerin nasıl toplulaştırılıp ayrıştırılacağına karar verir. İşletme, önemli bilgileri önemsiz bilgilerle gizleyerek veya birbirine benzemeyen önemli bilgi unsurlarını toplulaştırarak sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarının anlaşılabilirliğini azaltamaz.
- B30 Bilgilerin toplulaştırılması önemli olan bilgilerin gizlenmesine sebep olacaksa, işletme bu bilgileri toplulaştırmaz. Bilgiler; bilgi unsurlarının ortak özelliklere sahip olması durumunda toplulaştırılır, aksi takdirde toplulaştırılmaz. İşletme, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin bilgileri, örneğin coğrafi konumuna göre veya jeopolitik çevreyi dikkate alarak, ayrıştırma ihtiyacı duyabilir. Örneğin, önemli bilgilerin gizlenmemesini sağlamak amacıyla işletme, verimli su kaynaklarından alınan su ile su stresi yaşayan bölgelerden alınan su arasında ayırım yapmak amacıyla, su kullanımına ilişkin bilgileri ayrıştırma ihtiyacı duyabilir.

## Mevzuatla etkileşim

- B31 Mevzuat, işletmenin, genel amaçlı finansal raporlarında sürdürülebilirlikle ilgili bilgileri açıklamasına ilişkin bir hüküm getirebilir. Bu tür durumlarda işletme, mevzuat hükümlerini yerine getirmek amacıyla, söz konusu bilgi önemli olmasa dahi, bu bilgiyi sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarına dâhil edebilir. Ancak, bu tür bilgiler önemli bilgileri gizleyemez.
- B32 Mevzuat aksine izin verse bile işletme, sürdürülebilirlikle ilgili önemli finansal bilgileri açıklar.
- B33 Mevzuatın bir bilginin açıklanmasını yasaklaması durumunda, söz konusu bilginin açıklanması TSRS'ler tarafından zorunlu tutulmuş olsa bile, işletmenin bu bilgiyi açıklaması gerekmez. İş bu nedenle önemli bir bilgiyi gizleyen bir işletme, açıklanmayan bilginin türünü belirler ve söz konusu yasağın kaynağını açıklar.

## Ticari açıdan hassas bilgiler

- B34 B35 paragrafında açıklanan sınırlı durumlarda sürdürülebilirlikle ilgili bir fırsata ilişkin bir bilginin ticari açıdan hassas olduğuna karar veren bir işletmenin, bu bilgiyi sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarından çıkarmasına izin verilir. Söz konusu bilginin bir TSRS tarafından açıklanmasının zorunlu kılınması ve bu bilginin önemli olması durumunda dahi, böyle bir muafiyete izin verilir.
- B35 İşletme, B34 paragrafında yer alan muafiyetten ancak ve ancak aşağıdaki durumlarda yararlanır:

- (a) Sürdürülebilirlikle ilgili fırsata ilişkin bilgi hâlihazırda kamuya açık değildir,
- (b) Bilginin açıklanmasının, işletmenin fırsatı kovalarken elde edebileceği ekonomik faydaları ciddi şekilde zarara uğratması makul ölçüde beklenmektedir ve
- (c) İşletmenin, bu bilgiyi, aksi takdirde söz konusu fırsatı kovalarken elde edebileceği ekonomik faydalara ciddi şekilde zarar vermeksizin, açıklama hükümlerinin amaçlarını karşılmasına olanak sağlayacak şekilde (örneğin, toplu bir şekilde) açıklamasının imkânsız olduğuna karar vermesi.
- B36 B34 paragrafında yer alan muafiyetten yararlanmayı seçmesi durumunda işletme, açıklanmayan her bir bilgi unsuru için;
- (a) Muafiyetten yararlandığını açıklar ve
- (b) Her raporlama tarihinde, açıklanmayan bilginin muafiyetten yararlanmak için uygun olup olmadığını yeniden değerlendirir.
- B37 İşletme, B34 paragrafında belirtilen muafiyeti, sürdürülebilirlikle ilgili bir riskle ilgili olarak veya sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgilerin geniş çapta açıklanmamasına dayanak olarak kullanamaz.

## Raporlayan işletme (20 nci paragraf)

- B38 20 inci paragraf uyarınca, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların, ilgili finansal tabloları raporlayan aynı işletme için olması gerekmektedir. Örneğin, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlanan konsolide finansal tablolar, ana şirket ve bağlı ortaklıkları hakkında, tek bir raporlayan işletme olarak bilgi sunar. Dolayısıyla, söz konusu işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaları, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların kısa, orta ve uzun vadede nakit akışları, finansmana erişim ve sermaye maliyeti üzerindeki etkilerini ana ortaklık ve bağlı ortaklıklar için anlamalarını sağlar.

## Bağlantılı bilgi (21–24 üncü paragraflar)

- B39 21 inci paragraf uyarınca, işletme, bilgiyi; genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının hem bilginin ilgili olduğu unsurlar arasındaki bağlantıları, hem de genel amaçlı finansal raporlarında işletme tarafından sağlanan açıklamalar arasındaki bağlantıları anlamalarına olanak sağlayacak şekilde sunar.
- B40 Bağlantılı bilgi, bilginin ilgili olduğu unsurlar arasındaki bağlantıların anlaşılmasını sağlar. Örneğin:
- (a) İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili belirli bir fırsatı kovalaması ve bunun işletmenin hasılatında bir artışla sonuçlanması durumunda, bağlantılı bilgi, işletmenin stratejisi ile finansal performansı arasındaki ilişkiyi gösterecektir,
- (b) İşletmenin, maruz kaldığı sürdürülebilirlikle ilgili iki risk arasında bir ödünleşim belirlemesi ve söz konusu ödünleşime ilişkin değerlendirmesine dayanarak adım atması durumunda, bağlantılı bilgi, bu riskler ile işletmenin stratejisi arasındaki ilişkiyi gösterecektir ve
- (c) İşletmenin, sürdürülebilirlikle ilgili belirli bir hedefi taahhüt etmesi, ancak bu taahhüdün, mevzuattaki finansal tablolara alma kriterlerini henüz karşılamadığı için işletmenin finansal durumunu veya finansal performansını henüz etkilememiş olması durumunda, bağlantılı bilgi bu ilişkiyi gösterecektir.
- B41 Bağlantılı bilgi aşağıdakileri içerir:
- (a) Sürdürülebilirlikle ilgili belirli bir risk veya fırsata ilişkin çeşitli bilgi türleri arasındaki bağlantılar, örneğin:
- (i) Yönetişim, strateji ve risk yönetimine ilişkin açıklamalar arasındaki bağlantılar ve
- (ii) Açıklayıcı bilgiler ile nicel bilgiler arasındaki bağlantılar (ilgili metrikler ve hedefler ile finansal tablolardaki bilgiler dâhil).
- (b) Sürdürülebilirlikle ilgili çeşitli risk ve fırsatlara ilişkin açıklamalar arasındaki bağlantılar. Örneğin, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin gözetimini bütünleştirmesi durumunda işletme, sürdürülebilirlikle ilgili her bir risk ve fırsat için yönetişime ilişkin ayrı açıklamalar sağlamak yerine yönetişime ilişkin açıklamaları bütünleştirir.
- B42 Açıklamalar arasında bağlantı kurmak; gerekli açıklamaları ve çapraz referansları vermeyi ve tutarlı verileri, varsayımları ve ölçü birimlerini kullanmayı -bunlarla sınırlı olmamakla kaydıyla- içerir. Bağlantılı bilgi sağlarken, işletme;

- (a) Açıklamalar arasındaki bağlantıları açık ve öz bir şekilde açıklar,
- (b) TSRS'lerin, ortak bilgi unsurlarının açıklanmasını gerektirmesi durumunda, gereksiz tekrarlardan kaçınır ve
- (c) İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarının hazırlanmasında kullanılan veri ve varsayımlar ile ilgili finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan veri ve varsayımlar arasındaki önemli farklılıklar hakkında bilgi verir.
- B43 Örneğin, bağlantılı bilgi sağlarken işletme; stratejisinin, finansal tablolar ile finansal planlamalar üzerindeki etkisini veya olası etkisini açıklama veya bu stratejinin hedeflere yönelik ilerlemeyi ölçmek için kullanılan metriklerle arasında nasıl bir ilişki olduğunu açıklama ihtiyacı duyabilir. Başka bir işletme ise, doğal kaynak kullanımının veya tedarik zincirindeki değişikliklerin, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları nasıl artırabileceğini veya tersine azaltabileceğini açıklama ihtiyacı duyabilir. Bu işletme, doğal kaynak kullanımı veya tedarik zincirindeki değişikliklere ilişkin bilgileri; bunların işletmenin üretim maliyetleri üzerindeki mevcut veya öngörülen finansal etkileri, bu riskleri azaltmak için gereken stratejik müdahale ve yeni varlıklara yapılan ilgili yatırımlar hakkındaki bilgilerle ilişkilendirme ihtiyacı da duyabilir. Ayrıca açıklayıcı bilgileri, ilgili metrik ve hedeflerle ve ilgili finansal tablolardaki bilgilerle ilişkilendirmesi gerekebilir.
- B44 Bağlantılı bilgiye ilişkin diğer örnekler aşağıda yer almaktadır:
- (a) İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları ile işletme stratejisinin; kısa, orta ve uzun vadede finansal durum, finansal performans ve nakit akışları üzerindeki birleşik etkilerine ilişkin bir açıklama. Örneğin, bir işletme, tüketicinin daha düşük karbonlu alternatifleri tercih etmesiyle birlikte, ürünlerine yönelik azalan bir taleple karşı karşıya kalabilir. İşletmenin, büyük bir fabrikayı kapatmak gibi stratejik bir müdahalesinin işgücünü ve yerel toplulukları nasıl etkileyebileceğini ve böyle bir kapatmanın varlıklarının faydalı ömürleri ve değer düşüklüğüne ilişkin değerlendirmeleri üzerindeki etkisini açıklaması gerekebilir.
- (b) İşletmenin, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlar arasında hangi ödünleşimleri dikkate aldığı da dâhil olmak üzere (Bkz. 33(c) paragrafı), bu risk ve fırsatlara karşılık verecek stratejisini belirlerken değerlendirdiği alternatiflere ilişkin bir açıklama. Örneğin, işletme, sürdürülebilirlikle ilgili bir riske karşılık vermek amacıyla operasyonlarını yeniden yapılandırmaya karar verdiğinde, bu kararın işletmenin işgücünün gelecekteki büyüklüğü ve bileşimi üzerindeki potansiyel etkilerini açıklaması gerekebilir.

## **Çapraz referans yoluyla dâhil edilen bilgiler (63 üncü paragraf)**

- B45 Bir TSRS tarafından zorunlu tutulan bilgiler, işletme tarafından yayımlanan başka bir raporda da yer alabilir. Örneğin, söz konusu bilgiler ilgili finansal tablolarda açıklanabilir. Önemli bilgiler, aşağıdaki koşulların sağlanması şartıyla, çapraz referans verilmek suretiyle işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarına dâhil edilebilir:
- (a) Çapraz referans verilen bilgiler, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarla aynı şartlardadır ve aynı tarihte mevcuttur ve
- (b) Sürdürülebilirlikle ilgili tam bir finansal açıklama setinin anlaşılabilirliği, çapraz referans yoluyla bilgi verilerek azaltılamaz.
- B46 Çapraz referans yoluyla dâhil edilen bilgiler, sürdürülebilirlikle ilgili tam bir finansal açıklama setinin bir parçasını oluşturur ve TSRS'lerin hükümleriyle uyumlu olmak zorundadır. Örneğin, söz konusu bilgilerin ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir olması gerekmektedir. Genel amaçlı finansal raporları onaylayan organ veya kişiler, doğrudan dâhil edilen bilgilerde olduğu gibi, çapraz referans yoluyla dâhil edilen bilgiler için de aynı sorumluluğu üstlenirler.
- B47 Bir TSRS'nin zorunlu kıldığı bilgilerin çapraz referans yoluyla dâhil edilmesi durumunda;
- (a) Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar, bu bilgilerin yer aldığı raporu açıkça belirtir ve bu rapora nasıl erişileceğini açıklar ve
- (b) Çapraz referans, söz konusu raporun kesin olarak belirtilmiş bir bölümüne yapılır.

## **Ara dönem raporlama (69 uncu paragraf)**

- B48 Zaman ve maliyet unsurları göz önüne alındığında ve daha önce raporlanan bilgilerin tekrarını önlemek amacıyla işletmenin, ara dönemlerde, sürdürülebilirlikle ilgili yıllık finansal açıklamalarına kıyasla daha az bilgi sunması zorunlu tutulabilir veya işletme bu yöntemi tercih edebilir. Sürdürülebilirlikle ilgili ara dönem

finansal açıklamalarla, sürdürülebilirlikle ilgili tam finansal açıklama setinde yer alan yıllık en son finansal bilgilerin güncellenmesi amaçlanır. Söz konusu açıklamalar; yeni bilgi, olay ve durumlar üzerine odaklanır ve daha önceden raporlanan bilgileri tekrar etmez. Sürdürülebilirlikle ilgili ara dönem finansal açıklamalarda yer alan bilgiler, sürdürülebilirlikle ilgili yıllık finansal açıklamalarda yer alan bilgilere göre daha özet şekilde olsa da işletmenin ara dönem genel amaçlı finansal raporunda, bu Standartta belirtildiği üzere sürdürülebilirlikle ilgili tam bir finansal açıklama seti yayımlanması yasaklanmaz veya engellenmez.

## **Karşılaştırmalı bilgi (52, 70 ve 83–86 ncı paragraflar)**

B49 70 inci paragraf uyarınca işletme, raporlama döneminde açıklanan tüm tutarlar için önceki dönemle ilgili karşılaştırmalı bilgileri açıklamakla zorunlu kılınmıştır.

### **Metrikler**

B50 Bazı durumlarda, bir metrik için açıklanan tutar, bir tahmindir. B51 paragrafında belirtilenler dışında, önceki dönemde açıklanan tahmini tutarla ilgili yeni bir bilginin elde edilmesi ve yeni bilginin, söz konusu dönemde var olan şartlara ilişkin kanıt sağlaması durumunda, işletme:

- Yeni bilgiyi yansıtan ve revize edilmiş karşılaştırmalı tutarı açıklar,
- Önceki dönemde açıklanan tutar ile revize edilmiş karşılaştırmalı tutar arasındaki farkı açıklar ve
- Karşılaştırmalı tutarın revize edilmesinin nedenlerini açıklar.

B51 B50 paragrafında yer alan hükmü uygularken işletme, aşağıdaki durumlarda, revize edilmiş karşılaştırmalı tutarı açıklama ihtiyacı duymaz:

- Bunu yapmak mümkün değildir (Bkz. B54 paragrafı).
- Metrik ileriye yöneliktir. İleriye yönelik metrikler, gelecekteki muhtemel işlem, olay ve diğer koşullarla ilgilidir. İleriye yönelik bir metrik için karşılaştırmalı bir tutarı revize etmek, geriye dönük bilgi kullanımını gerektirmiyorsa, işletmenin bunu yapmasına izin verilir.

B52 Raporlama döneminde bir metriği yeniden tanımlaması veya yerine başka bir metriği kullanması durumunda işletme;

- Yapmanın mümkün olmadığı durumlar haricinde, revize edilmiş karşılaştırmalı tutarı açıklar,
- Değişiklikleri açıklar ve
- Yeniden tanımlanmış veya yerine getirilmiş başka bir metriğin neden daha faydalı bilgi sağladığı da dâhil olmak üzere, bu değişikliklerin nedenlerini açıklar.

B53 Raporlama döneminde yeni bir metrik kullanmaya başlaması durumunda, işletme, yapmanın mümkün olmadığı durumlar haricinde, bu metrik için karşılaştırmalı tutarı açıklar.

B54 Bazı durumlarda, raporlama dönemiyle karşılaştırılabilirliği sağlamak için karşılaştırmalı bir tutarı revize etmek mümkün olmayabilir. Örneğin, önceki dönemdeki veriler, yeni bir metrik tanımının geriye dönük olarak uygulanmasına izin verecek şekilde toplanmamış olabilir ve verilerin yeniden oluşturulması mümkün olmayabilir. Önceki dönem için karşılaştırmalı bir tutarı revize etmenin mümkün olmaması durumunda, işletme bu durumu açıklar.

### **Hatalar**

B55 83 üncü paragraf uyarınca işletme, önceki döneme ilişkin önemli hataları düzeltir.

B56 Bu tür hatalar; matematiksel hataların, metrik ve hedefler için tanımların uygulamasındaki hataların, olayların yanlış yorumlanmasının veya gözden kaçırılmasının ve hilelerin etkilerini içerir.

B57 Raporlama döneminde tespit edilen muhtemel hatalar, sürdürülebilirlikle ilgili finansal raporların yayımlanmak üzere onaylandığı tarihten önce düzeltilir. Ancak önemli hatalar, bazen bir sonraki döneme kadar tespit edilemez.

B58 İşletme, sürdürülebilirlikle ilgili önceki dönem veya dönemlerdeki finansal açıklamalarında önemli bir hatayı belirlediğinde, aşağıdakileri açıklar:

- Geçmiş dönem hatasının niteliği,
- Açıklanan her bir geçmiş dönem için, mümkün olduğu ölçüde, düzeltme ve

(c) Hatanın düzeltilmesi mümkün olmadığında, bu duruma yol açan şartlar ile hatanın nasıl ve hangi tarihten itibaren ve ne şekilde düzeltildiğine dair bir açıklama.

B59 Bir hatanın sunulan tüm geçmiş dönemler üzerindeki etkilerinin belirlenmesi mümkün olmadığında, işletme, hatayı mümkün olan en erken tarihten itibaren düzeltmek için karşılaştırmalı bilgileri yeniden düzenler.

## Ek C Rehberlik kaynakları

*Bu ek, TSRS 1'in ayrılmaz bir parçasıdır ve Standardın diğer bölümleriyle aynı bağlayıcılığa sahiptir.*

- C1 Bu Standart, sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsat için özellikle uygulanabilecek bir TSRS'nin bulunmaması durumunda, işletmenin;
- (a) Genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının karar vermesi için ihtiyacına uygun ve
  - (b) Sürdürülebilirlikle ilgili risk veya fırsatı gerçeğe uygun şekilde sunan bilgileri belirlemek için muhakemede bulunmasını gerektirir (Bkz. 57 nci paragraf).
- C2 Muhakemede bulunurken işletme, -bu Standardın amacına ulaşılmasında işletmeye yardımcı olduğu (Bkz. 1-4 üncü paragraflar) ve TSRS'ler ile çalışmadığı sürece- aşağıdaki kaynaklara atıfta bulunabilir ve bunların uygulanabilirliğini değerlendirebilir:
- (a) Küresel Raporlama Girişimi Standartları (GRI) ve
  - (b) Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (ESRS).
- C3 C2 paragrafında belirtilen rehberlik kaynaklarını uygularken işletme, TSRS'lerin zorunlu kıldığı önemli bilgileri gizlemez (Bkz. B27 paragrafı). TSRS'lerdeki hükümleri uygulamaksızın C2 paragrafında belirtilen rehberlik kaynaklarını uygulaması durumunda işletme, TSRS'ler ile ilgili açık ve koşulsuz bir uyum beyanında bulunmaz.

## Ek D

### Sürdürülebilirlikle ilgili faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri

Bu ek, TSRS 1'in ayrılmaz bir parçasıdır ve Standardın diğer bölümleriyle aynı bağlayıcılığa sahiptir.

#### Giriş

- D1 *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve* (Kavramsal Çerçeve), Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGG) tarafından yayımlanmış olup, genel amaçlı finansal raporların amacını ve kullanılan kavramları tanımlamaktadır. Kavramsal Çerçevenin bir amacı da tutarlı kavramlara dayalı finansal tabloların hazırlanması için Türkiye Muhasebe Standartlarını geliştirmede KGG'ya yardımcı olmaktır.
- D2 Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar, genel amaçlı finansal raporların bir parçasıdır. Bu nedenle, *Kavramsal Çerçeve*deki niteliksel özellikler sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgiler için de geçerlidir. Ancak, bu Standardın amacını (Bkz. 1-4 paragrafları) karşılamak için gereken bazı bilgilerin niteliği, genel amaçlı finansal tablolarda sunulan bilgilerden bazı açılardan farklılık gösterir.
- D3 Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgiler, ihtiyaca uygun olması ve sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak sunması durumunda faydalıdır. İhtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum sürdürülebilirlikle ilgili faydalı finansal bilginin temel niteliksel özelliklerdir. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilginin karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir olması durumunda faydası artırılmış olur. Karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik, sürdürülebilirlikle ilgili faydalı finansal bilginin destekleyici niteliksel özellikleridir.

#### Sürdürülebilirlikle ilgili faydalı finansal bilginin temel niteliksel özellikleri

##### İhtiyaca uygunluk

- D4 İhtiyaca uygun sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgi, asli kullanıcılar tarafından verilen kararlarda fark yaratma gücüne sahiptir. Bazı kullanıcıların bilgidan faydalanmayı tercih etmemesi veya bilgiyi diğer kaynaklardan elde etmiş olması durumunda dahi bilgi, verilen kararda fark yaratma gücüne sahip olabilir. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgi; tahmin değeri, doğrulama değeri veya her ikisini birden taşıyorsa, kullanıcılar tarafından verilen kararlarda fark yaratma gücüne sahiptir.
- D5 Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgi, asli kullanıcıların gelecekteki sonuçları tahmin etmek için yararlandığı süreçlerde girdi olarak kullanılabilirse, tahmin değerine sahiptir. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilginin tahmin değerine sahip olması için bir tahmin veya öngörü olması gerekmez. Tahmin değerine sahip olan sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgi, asli kullanıcılar tarafından tahminde bulunulurken kullanılır. Örneğin, (kirlenilen suya ilişkin de bilgi içeren) su kalitesi hakkındaki bilgi, işletmenin faaliyet gösterdiği yerdeki su kalitesi yükümlülüklerini karşılama kabiliyetine ilişkin kullanıcıların beklentilerine yönelik bilgi verebilir.
- D6 Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgi, önceki değerlendirmelere yönelik geri bildirim sağlıyorsa (önceki değerlendirmeleri doğruluyor ya da değiştiriyorsa) doğrulama değerine sahiptir.
- D7 Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilginin tahmin değeri ve doğrulama değeri birbiriyle ilişkilidir. Tahmin değerine sahip olan bilgi, genellikle doğrulama değerine de sahiptir. Örneğin, cari yıl sera gazı emisyonuna ilişkin bilgi gelecek yıllara ilişkin sera gazı emisyonlarının tahmin edilmesinde dayanak olarak kullanılabilir gibi, geçmiş yıllarda cari yıl sera gazı emisyonu için yapılmış olan tahminlerle de karşılaştırılabilir. Bu karşılaştırmaların sonuçları, daha önceki tahminlerin yapılması sırasında uygulanan süreçlerin düzeltilmesi ve iyileştirilmesinde kullanıcılara yardımcı olabilir.

##### Önemlilik

- D8 Bilgi, bu bilgilerin verilmemesi, yanlış verilmesi veya gizlenmesinin, genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarının belirli bir raporlayan işletme hakkında bilgi sağlayan söz konusu raporlara dayanarak aldıkları kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, önemlidir. Diğer bir ifadeyle önemlilik, ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü hâlidir. Bilginin önemliliği, bir işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaları bağlamında değerlendirilir ve bilginin ilgili olduğu unsurların niteliğini veya büyüklüğünü ya da her ikisini birden esas alır.

## Gerçeğe uygun sunum

- D9 Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgi, olayları kelimeler ve sayılarla ifade eder. Bilginin faydalı olabilmesi için sadece ilgili olayları sunması değil, aynı zamanda açıklamayı amaçladığı olayların özünü gerçeğe uygun olarak sunması gereklidir.
- D10 Gerçeğe uygun sunumun sağlanması için bir sunumun tam, tarafsız ve doğru olması gerekir. Genel amaçlı finansal raporların amacı, bu niteliklerin mümkün olan en üst seviyeye çıkarılmasıdır.
- D11 Sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsatın tam bir sunumu; asli kullanıcıların bu riski veya fırsatı anlaması için gereken tüm önemli bilgileri içerir.
- D12 Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgi tarafsız olmalıdır. Tarafsız sunum, bilginin seçiminde ve açıklanmasında tarafsızlığın olmadığı bir sunumdur. Bilgi; asli kullanıcıların söz konusu bilgileri olumlu ya da olumsuz olarak değerlendirilmesi daha muhtemel olmasını sağlamak amacıyla taraflı, ağırlıklandırılmış, vurgulu, vurgu yapılmamış olarak gösterilmemiş ya da başka bir şekilde manipüle edilmemişse tarafsızdır. Tarafsız bilgi, belirli bir amaca yönelik olmayan veya davranışlar üzerinde etkisi olmayan bilgi değildir. Aksine, ihtiyaca uygun bilgi tanımı itibarıyla, kullanıcıların kararlarında fark yaratma gücüne sahiptir.
- D13 Sürdürülebilirlikle ilgili bazı finansal bilgiler -örneğin, hedef veya planlar- ileriye dönük ideal hedefler olabilir. Bu tür konuların tarafsız bir şekilde müzakere edilmesi hem bu ideal hedefleri hem de işletmenin ideal hedeflere ulaşmasını engelleyebilecek faktörleri içerir.
- D14 Tarafsızlık, ihtiyatlı davranışla desteklenir. İhtiyatlılık, belirsizlik koşullarında muhakemede bulunurken temkinli davranmaktır. İhtiyatlı davranmak, fırsatların olduğundan yüksek gösterilmemesi ve risklerin olduğundan düşük gösterilmemesi anlamına gelir. Aynı şekilde, ihtiyatlı davranmak fırsatların olduğundan düşük, risklerin olduğundan yüksek gösterilmesine izin vermez.
- D15 Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgi doğru olmalıdır. Bilgi, her bakımdan tam olarak kesin olmasa da doğru olabilir. Gerekli olan ve elde edilebilen kesinlik ile bilgiyi doğru yapan faktörler, bilginin ve ilgili olduğu konuların niteliğine bağlıdır. Örneğin, doğruluk aşağıdakileri zorunlu kılar:
- Gerçek bilgiler önemli hata içermez,
  - Tanımlar kesindir,
  - Tahminler, yaklaşımlar ve öngörüler açıkça bu şekilde belirlenir,
  - Bir tahmin, yaklaşım ve öngörünün geliştirilmesi için uygun bir sürecin seçiminde ve uygulanmasında önemli bir hata yapılmamıştır,
  - İddialar ve tahminlerin oluşturulmasında kullanılan girdiler makuldür ve yeterli nitelik ve nicelikteki bilgiye dayanır ve
  - Gelecek hakkındaki muhakemelere dair bilgiler, hem bu muhakemeleri hem de bu muhakemelerin dayandığı bilgileri gerçeğe uygun bir şekilde yansıtır.

## Sürdürülebilirlikle ilgili faydalı finansal bilginin destekleyici niteliksel özellikleri

- D16 Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilginin karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir olması durumunda faydası artar.

## Karşılaştırılabilirlik

- D17 Genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcıları tarafından verilen kararlar, bir yatırımı satmak veya elde tutmak ya da bir raporlayan işletmeye veya diğerine yatırım yapmak gibi alternatifler arasında tercih yapmalarını gerektirir. Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların unsurlar arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlayan bir özelliktir. Diğer niteliksel özelliklerden farklı olarak karşılaştırılabilirlik, tek bir unsurla ilgili değildir. Karşılaştırma yapılabilmesi için en az iki unsur gerekmektedir. Bilgi, aşağıdakilerle karşılaştırılabilir (yani karşılaştırılabilir özellikteyse), kullanıcılar açısından daha faydalıdır:
- İşletme tarafından daha önceki dönemlerde sağlanan bilgiler ve
  - Özellikle benzer faaliyetlerde bulunan veya aynı sektörde faaliyet gösteren, diğer işletmeler tarafından sağlanan bilgiler.
- D18 Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar, karşılaştırılabilirliği artıracak şekilde sunulmalıdır.

- D19 Tutarlılık, karşılaştırılabilirlikle ilişkili olsa da aynı anlama gelmez. Tutarlılık hem raporlayan işletme hem de diğer işletmeler tarafından sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin sağlanan açıklamalar için dönemden döneme aynı yaklaşımların ya da yöntemlerin kullanılması anlamına gelir. Amaç karşılaştırılabilirlik olmakla birlikte tutarlılık, bu amacı gerçekleştirmeye yardımcı olur.
- D20 Karşılaştırılabilirlik yeknesaklık değildir. Bilginin karşılaştırılabilir olması için; benzer hususların birbirine benzemesi, farklı hususların ise farklı görünmesi gerekir. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilginin karşılaştırılabilirliği benzer hususların farklı gösterilmesiyle arttırılamayacağı gibi farklı hususların birbirine benzer gösterilmesiyle de arttırılmaz.

## Doğrulanabilirlik

- D21 Doğrulanabilirlik, kullanıcılara bilgilerin tam, tarafsız ve doğru olduğuna dair güven vermeye yardımcı olur. Bilginin kendisini veya bilgiyi elde etmek için kullanılan girdileri teyit etmek mümkünse, bilgi doğrulanabilir. Doğrulanabilir bilgi, asli kullanıcılar için doğrulanamayan bilgidен daha faydalıdır.
- D22 Doğrulanabilirlik, bilgili ve çeşitli bağımsız gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda, tam bir anlaşmaya varmalar da görüş birliğine varabilmeleri anlamına gelir. Nicel bilginin doğrulanabilir olması için tek bir nokta tahmini olması gerekmez. Bir dizi olası tutarlar ve ilgili olasılıklar da doğrulanabilir niteliktedir.
- D23 Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgi, bu bilginin doğrulanabilirliğini arttıracak şekilde sağlanmalıdır. Doğrulanabilirlik, örneğin aşağıdaki şekillerde arttırılabilir:
- İşletmenin iş kolu, diğer işletmeler veya işletmenin faaliyet gösterdiği dış çevre hakkında; asli kullanıcılara sunulan bilgilerle karşılaştırılarak doğrulanabilecek diğer bilgilerin ilave edilmesi,
  - Tahmin veya yaklaşımları üretmek için kullanılan hesaplama yöntemleri ile girdiler hakkında bilgi sağlanması ve
  - İşletmenin yönetim kurulu, yönetim kurulu komiteleri veya eşdeğer organları tarafından incelenen ve mutabakata varılan bilgilerin sağlanması.
- D24 Sürdürülebilirlikle ilgili bazı finansal bilgiler; açıklamalar veya ileriye yönelik bilgiler şeklinde sunulacaktır. Bu bilgiler, örneğin; gerçeğe dayalı stratejilerin, planların ve risk analizlerinin gerçeğe uygun şekilde sunulmasıyla desteklenebilir. İşletme, asli kullanıcıların bu tür bilgileri kullanıp kullanmayacaklarına karar vermelerine yardımcı olmak için bilginin üretilmesine ilişkin temel varsayımlar ve yöntemlerin yanı sıra bilgilerin işletmenin fiili planlarını veya aldığı kararları yansıttığına ilişkin kanıt sağlayan diğer faktörleri de tanımlar.

## Zamanında sunum

- D25 Zamanında sunum, bilginin, karar verenlerin kararlarını etkileyebilecek bir zamanda kullanıma sunulması anlamına gelir. Genellikle, bilgi eskidikçe faydası da azalır. Ancak, bazı bilgiler, bazı kullanıcıların trendleri belirlemeye ve değerlendirmeye ihtiyaç duyması gibi nedenlerle raporlama dönemi sona erdikten uzun süre sonra da kullanışlı olmaya devam edebilir.

## Anlaşılabilirlik

- D26 Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgiler açık ve öz olmalıdır. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların öz olabilmesi için, bu açıklamalar;
- Bazen “standart metin” olarak adlandırılan ve işletmeye özel olmayan genel bilgilerden kaçınılmalıdır,
  - İlgili finansal tablolarda sağlanan bilgilerin gereksiz tekrarı da dâhil olmak üzere, genel amaçlı finansal raporlardaki bilgilerin tekrarından kaçınılmalıdır ve
  - Açık bir dil kullanılmalı, anlaşılır şekilde kurulmuş cümleler ve paragraflar ihtiva etmelidir.
- D27 Bir açıklamanın sahip olabileceği en açık biçim, bilginin niteliğine bağlıdır ve açıklayıcı sözel metne ilave olarak tablolar, grafikler veya diyagramlar içerebilir. Grafikler veya diyagramların kullanılması durumunda, önemli detayların gizlenmesini önlemek amacıyla ilave metin veya tabloların kullanılmasına ihtiyaç duyulabilir.
- D28 Açıklık, raporlama dönemindeki gelişmelerle ilgili bilgileri, bir dönemden diğerine değişmeden kalan veya çok az değişen “daimi” bilgilerden ayırarak (örneğin; geçmiş raporlama döneminden bu yana işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili değişen yönetim ve risk yönetimi süreçlerinin özelliklerini ayrı ayrı açıklayarak) arttırılabilir.

- D29 Açıklamalar, yalnızca önemli bilgileri içeriyorsa özdür. Dâhil edilen önemli olmayan bir bilgi, önemli bilgilerin gizlenmesini önleyecek şekilde sunulur.
- D30 Sürdürülebilirlikle ilgili bazı risk ve fırsatlar doğası gereği karmaşıktır ve bunların kolayca anlaşılacak şekilde sunulması zor olabilir. İşletme, bu tür bilgileri mümkün olduğunca açık bir şekilde sunar. Ancak genel amaçlı finansal raporların daha kolay anlaşılmasını sağlamak gibi bir amaçla, söz konusu risk ve fırsatlarla ilgili karmaşık bilgiler bu raporların dışında tutulamaz. Bu tür bilgilerin hariç tutulması, bu raporları eksik ve dolayısıyla muhtemelen yanıltıcı hâle getirecektir.
- D31 Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgilerin tamlığı, açıklığı ve karşılaştırılabilirliği, bilgilerin tutarlı bir bütün olarak sunulmasına bağlıdır. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgilerin tutarlı olması için bu bilgiler, ilgili bilgi unsurları arasındaki bağlamı ve bağlantıları açıklayacak şekilde sunulur.
- D32 Bir işletmenin genel amaçlı finansal raporlarının bir bölümünde yer alan sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların diğer bölümlerde açıklanan bilgiler üzerinde etkisinin olması durumunda; işletme, kullanıcıların bu etkileri değerlendirebilmesi için gereken bilgileri dâhil eder.
- D33 Ayrıca tutarlılık; bir işletmenin, kullanıcıların sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin bilgileri işletmenin finansal tablolarındaki bilgilerle ilişkilendirmesine olanak verecek şekilde bilgi sağlamasını zorunlu kılar.

## Ek E

### Yürürlük tarihi ve geçiş

Bu ek, TSRS 1'in ayrılmaz bir parçasıdır ve Standardın diğer bölümleriyle aynı bağlayıcılığa sahiptir.

### Yürürlük tarihi

---

- E1 İşletme bu Standardı 1 Ocak 2024 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemleri için uygular. Erken uygulamaya izin verilir. Standardı erken uygulaması durumunda işletme, bunu açıklar ve TSRS 2 *İklimle İlgili Açıklamalar* Standardını da aynı zamanda uygular.
- E2 E3–E6 paragraflarının uygulanma amaçları doğrultusunda, ilk uygulama tarihi, işletmenin bu Standardı ilk kez uyguladığı yıllık raporlama döneminin başlangıcıdır.

### Geçiş

---

- E3 Bir işletmenin, ilk uygulama tarihinden önceki herhangi bir dönem için bu Standartta belirtilen açıklamaları sunması zorunlu değildir. Dolayısıyla, bir işletmenin bu Standardı uyguladığı ilk yıllık raporlama döneminde karşılaştırmalı bilgileri açıklaması zorunlu değildir.
- E4 Bir işletmenin bu Standardı uyguladığı ilk yıllık raporlama döneminde, işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarını, ilgili finansal tablolarını yayımladıktan sonra raporlamasına izin verilir. Bu geçiş muafiyetini uygularken, işletme sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarını;
- (a) İşletmenin bir sonraki ikinci çeyrek veya altı aylık ara dönem genel amaçlı finansal raporunu sunmasına ilişkin bir yükümlülüğü bulunuyorsa, söz konusu ara dönem finansal raporuyla aynı zamanda raporlar.
- (b) İşletmenin gönüllü olarak bir sonraki ikinci çeyrek veya altı aylık ara dönem genel amaçlı finansal raporunu sunması durumunda, bu Standardın ilk kez uygulandığı yıllık raporlama döneminin sonundan itibaren dokuz ay içerisinde olmak kaydıyla, söz konusu ara dönem finansal raporuyla aynı zamanda raporlar.
- (c) İşletmenin ara dönem genel amaçlı finansal tablo sunmasının zorunlu olmaması ve gönüllü olarak sunmayı tercih etmemesi durumunda, bu Standardın ilk kez uygulandığı yıllık raporlama döneminin sonundan itibaren dokuz ay içerisinde raporlar.
- E5 İşletmenin bu Standardı uyguladığı ilk yıllık raporlama döneminde, (TSRS 2 uyarınca) yalnızca iklimle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin bilgileri açıklamasına ve dolayısıyla bu Standarttaki hükümleri, yalnızca iklimle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin bilgilerin açıklanmasıyla ilgili olduğu ölçüde uygulamasına izin verilir. Bu geçiş muafiyetini kullanması durumunda, işletme bu durumu açıklar.
- E6 İşletmenin E5 paragrafındaki geçiş muafiyetini kullanması durumunda:
- (a) İşletmenin bu Standardı uyguladığı ilk yıllık raporlama döneminde, iklimle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin karşılaştırmalı bilgi açıklaması zorunlu değildir (Bkz. E3 paragrafi) ve
- (b) İşletmenin bu Standardı uyguladığı ikinci yıllık raporlama döneminde, iklimle ilgili risk ve fırsatlar dışında, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin karşılaştırmalı bilgi açıklaması zorunlu değildir.